

UNIVERSITE DE PARIS — FACULTE DE DROIT

L'Impôt sur le revenu global en Bulgarie

THESE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Sciences politiques et économiques

présentée à

LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

et soutenue le 1^{er} mars 1928, à 14 heures

PAR

M. Séraphin MILOCHEFF

Président : M. AFTALION

Suffragants : MM. JÈZE
TRUCHY

IMPRIMERIE « LABOR »

8, BOULEVARD DE VAUGIRARD, PARIS (XV^e)

L'impôt
sur le
revenu global en Bulgarie



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41553001_0081

UNIVERSITE DE PARIS — FACULTE DE DROIT

L'Impôt
sur le
revenu global en Bulgarie

THESE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Sciences politiques et économiques

présentée à

LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

et soutenue le 1^{er} mars 1928, à 14 heures

PAR

M. Séraphin MILOCHEFF

Président : M. AFTALION

Suffragants : MM. JÈZE
TRUCHY

IMPRIMERIE « LABOR »

8, BOULEVARD DE VAUGIRARD, PARIS (XV^e)

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

Nous avons voulu, dans cette étude, montrer le développement de l'impôt sur le revenu global en Bulgarie.

On a prétendu (1) que cette réforme ne correspondait à aucun sentiment profond dans le pays, mais seulement au désir de copier, par vanité puérile, les législations fiscales de l'Europe occidentale.

Il est à peine besoin de montrer l'invraisemblance d'une pareille assertion.

Si nous reconnaissons volontiers que le législateur bulgare s'est inspiré de certaines législations, en particulier de la législation française, il ne faut pas oublier qu'en 1920, les finances de notre pays étaient — et elles le sont encore hélas! — dans un état lamentable.

Il fallait aller au plus pressé, alimenter les caisses du Trésor, qui étaient vides.

On ne pouvait songer — comme M. Daneff avait proposé de le faire en 1919, de procéder à une refonte complète de notre système des impôts.

Certains partis politiques préconisaient l'impôt sur la richesse acquise, c'était une expérience qu'on ne pouvait tenter dans l'état de fièvre politique du pays à cette époque.

Il en est d'un système d'impôts comme de toute autre réforme, il faut non seulement qu'il vienne à son heure,

(1) C'est M. Héroïn, dans sa thèse, qui a soutenu cette opinion que nous croyons erronée (l'Impôt direct en Bulgarie, Paris, 1923).

mais aussi qu'il ne bouleverse pas toute l'économie d'un pays, et que l'état psychologique de la nation soit à point pour l'accueillir.

Jusqu'ici l'expérience que nous avons tentée de l'impôt sur le revenu global ne paraît pas avoir réussi.

Nous en expliquons les raisons, qui tiennent autant à l'infériorité de notre personnel fiscal qu'à la situation politique de notre pays.

Dans la première partie de notre étude, nous donnons un rapide aperçu historique du système fiscal bulgare.

Nous recherchons ensuite les origines de l'impôt sur le revenu global complémentaire et nous les trouvons dans les projets formulés en 1919 et 1920, par M. Daneff et M. Daskaloff.

Dans la seconde partie, nous analysons les lois de 1920, 1921, 1922, 1924 et la loi de 1925, qui a abrogé toutes les lois antérieures.

Enfin, dans notre conclusion critique, nous analysons les caractères spécifiques de l'impôt sur le revenu global, sa véritable signification et certaines dérogations apportées par la législation bulgare à son principe.

Nous n'avons rien trouvé qui aurait pu faciliter notre tâche.

Si nous écartons les deux thèses de M. Héroïn et de M. Baïnoff, qui n'avaient que de lointains rapports avec notre sujet, il n'y a plus que les textes législatifs et la collection du *Journal officiel du Royaume de Bulgarie*.

C'est sur ces documents que nous avons travaillé : on ne pourra pas nous reprocher d'avoir reproduit des travaux antérieurs.

CHAPITRE PREMIER

APERÇU HISTORIQUE DU SYSTEME FISCAL BULGARE (Impôts directs)

a) DEPUIS L'AFFRANCHISSEMENT JUSQU'EN 1894

Le système fiscal sous le régime turc comprenait une grande variété d'impôts.

La *dîme* (ochour) était payée par toute la population (musulmans et non-musulmans).

Le groupe d'impôts désigné sous le nom de *verguies* se composait de l'impôt foncier (emliak), de l'impôt sur les loyers (idjar) et du temettu ou temettouat qui apparaissait dans le budget turc vers 1874. Ces impôts étaient acquittés par les provinces vassales.

On a voulu voir dans le temettu l'ancêtre de l'impôt sur le revenu global parce que, en effet, il s'appliquait au revenu présumé du contribuable.

Mais aucune déclaration n'était demandée; c'était un impôt de répartition. Il était déterminé par les signes extérieurs; en réalité, c'était parmi les impôts existants celui où l'arbitraire se faisait le plus durement sentir.

Le béglick (impôt sur les brebis) et le sertschim (impôt sur les porcs) était acquitté par les populations non-musulmanes, qui payaient également l'impôt militaire

parce que, d'après la législation coranique, elles ne pouvaient être astreintes au service militaire.

Après la guerre contre la Turquie (1877), la question de la réorganisation financière se présenta au premier plan.

Le prince Dondoukoff-Korsakoff avait été désigné par notre libérateur, le Tsar Alexandre II, pour mener à bien l'œuvre de restauration qui s'imposait. On a prêté au Haut Commissaire russe l'intention de supprimer tous les impôts qui existaient pour en établir de nouveaux. C'était là pure chimère et il se contenta d'adapter l'ancien système turc aux nécessités du moment. Et de fait, il était difficile de construire de toutes pièces un nouvel édifice; le pays avait beaucoup souffert de la guerre et le nouveau gouvernement ne pouvait raisonnablement demander au peuple bulgare des sacrifices qu'il eut été dans l'impossibilité de consentir.

L'instruction du 18 mai 1879 élaborée par la Commission des Finances maintint tous les impôts directs, et elle décida qu'ils seraient payés par tous les habitants de la principauté sans exception. Les étrangers n'en étaient pas exemptés tant qu'ils habitaient la Bulgarie.

« Pour eux, cependant, disait l'instruction, l'impôt n'est établi que sur les revenus de la propriété immobilière ».

« *L'impôt sur le revenu de 3 % est établi sur tous les revenus tirés du commerce, des métiers et autres professions, ainsi que des capitaux et des autres richesses mobilières et immobilières* » (parag. 20 de l'Instruction).

Cet impôt n'est autre que l'ancien temettouat qui est perçu sur les revenus présumés. Ces revenus étaient

évalués par des commissions et des experts qui obéissaient à l'équité.

On trouvait aussi l'emliak, qui frappait la valeur des immeubles au taux de 4 % et l'idjar, frappe le revenu tiré des loyers en argent et en nature, son taux est de 3 %.

La dîme fut maintenue; elle était de 1/10 % sur le revenu de la terre et perçue en nature.

En 1880, une loi décida que la dîme perçue sur les revenus des forêts, des vignobles, des jardins potagers et des prairies serait effectuée en argent à cause des difficultés rencontrées par la perception en nature, tandis que la dîme sur les céréales continue à être perçue en nature.

En 1883, la dîme, sous le nom de contribution foncière, est transformée en impôt de répartition perçu en argent.

Ainsi donc, les terres productrices étaient assujetties à trois sortes d'impôts : 1° la dîme, 1/10; 2° le temettouat, 3 %, et 3° l'emliak 4 %.

La loi du 15 novembre 1884 (publiée au *Journal officiel* le 21 février 1885) décida que l'impôt sur le revenu temettouat était aboli pour l'avenir et remplacé par l'impôt des patentes (article premier).

« Tout habitant de la principauté, sujet bulgare ou étranger, est soumis à l'impôt des patentes s'il exerce une industrie, un commerce ou un travail quel qu'il soit, s'il n'est pas prévu dans les exceptions portées par la présente loi ». Il faut faire observer que le Traité de Berlin (article 8) défendait à la Bulgarie d'imposer les étrangers pour leur activité professionnelle et cet état de choses persista jusqu'en 1896.

Les agriculteurs étaient exonérés de cet impôt pour leurs propres produits.

L'article 3 répartissait en cinq catégories les professions soumises à cet impôt : employés, professions libres, professions commerciales, professions industrielles, métiers.

Les employés payaient pour des appointements inférieurs à 2.000 levas 1 % par an, pour ceux supérieurs à 2.000 levas 2 % par an.

La loi décidait que les chefs directs des employés sont responsables de l'établissement et du paiement régulier de l'impôt des patentes (art. 6).

Les professions commerciales étaient réparties en quatre classes :

1° Ceux qui exerçaient le commerce d'exportation des produits indigènes ;

2° Ceux exerçant le commerce avec des produits étrangers ;

3° Le commerce de banque (qui comprenait la banque proprement dite, la commission, le change et les prêteurs d'argent) ;

4° Le commerce des produits d'alimentation et autres.

La répartition de l'impôt était établie par une commission nommée dans chaque arrondissement et comprenant :

1° Un chef des finances ;

2° Un membre du Conseil général ;

3° Le maire ou l'adjoint de la commune ;

4° Un membre représentant les contribuables.

Une commission dite de contrôle examinait les réclamations.

Il y avait aussi un pourvoi en cassation qui était porté devant le Ministre des Finances.

Cette loi maintient l'emliak et l'idjar.

Le béglick et le sertschim étaient fixés à 80 centimes par tête pour les chèvres et à 60 centimes par tête pour les moutons et les porcs : cette imposition demeura telle jusqu'en 1894. Une loi de 1891 exempte de l'impôt sur le bétail, pour une période de 10 années, les moutons de bonne laine sélectionnés pour la reproduction.

Mais le béglick figure toujours dans le système fiscal bulgare.

Un impôt sur les routes fut introduit en 1881 ; c'était un impôt personnel, il consistait en quatre journées de travail ou dans le paiement de huit levas pour tous les hommes de 20 à 55 ans. Puis la loi du 20 mars 1904 abolit la prestation des journées de travail et la remplaça par un impôt fixe de 6 levas pour chaque assujéti et un impôt proportionnel de 4 % sur les autres impôts payés par les contribuables.

En 1909, il ne subsiste plus que l'impôt proportionnel qui est élevé à 11 %. En 1920, le taux est augmenté, il est de 11 à 23 % d'après la valeur des impôts directs payés par les redevables.

L'impôt sur les routes est définitivement aboli par la loi du 23 mars 1921.

En 1891 fut établi un impôt au profit de la construction et de l'entretien des écoles. Il était de 5 % d'après le montant des impôts directs et licences de commerce et de fabrication des tabacs et des spiritueux. La loi du 23 mars 1921 l'a également aboli.

Pour ce qui concerne l'impôt militaire, après l'affran-

chissement de la Bulgarie, le service militaire fut déclaré obligatoire et l'impôt fut supprimé :

Après la guerre serbo-bulgare, la loi de 1889 rétablit à nouveau l'impôt militaire auquel sont assujettis tous les sujets bulgares déclarés inaptes au service militaire.

b) LA PÉRIODE DE LA GRANDE RÉFORME FISCALE

En 1894, dès son arrivée au pouvoir, M. Guechoff, ministre des Finances, marqua d'une manière explicite son intention de venir en aide aux agriculteurs qui, disait-il « ont supporté et supportent encore sur leurs épaules le fardeau principal des impôts ».

La loi du 20 décembre 1894 supprime la dîme; elle est remplacée par l'impôt foncier sur les propriétés non bâties.

La caractéristique de cet impôt, c'est qu'il était assis non sur les produits de la terre, mais sur la propriété. C'est le propriétaire qui est frappé. Il était payé en argent et était composé de l'impôt sur les terres, de l'impôt sur les vignobles et de l'impôt sur les forêts.

Toutes ces catégories étaient imposées à des taux différents.

La répartition de l'impôt foncier se faisait tous les cinq ans.

Cette réforme fut accueillie favorablement dans le pays.

Dans les années 1898 à 1900, les récoltes ayant été mauvaises, le rendement de l'impôt s'en ressentit, on rétablit la dîme en nature en 1900; ce ne fut que pour

peu de temps, car en 1901 l'impôt foncier fait sa réapparition.

Un autre caractère de la réforme de 1894 concerne l'impôt sur les bâtiments; c'est un impôt nouveau, car auparavant les bâtiments n'étaient frappés que par l'emliak; il est progressif, allant de 4 % jusqu'à 6 %, la progression sera élevée à 8 % en 1919, mais les bâtiments ruraux (greniers, écuries, etc.) en étaient exemptés.

Il faut nous arrêter à la loi très importante du 20 janvier 1895 visant l'impôt sur les professions.

Toute personne exerçant une profession y était assujettie. Seules les professions à fins non économiques, comme les troupes théâtrales d'amateurs, y échappaient au même titre que, pour l'impôt sur les sociétés, les associations ne poursuivant pas un but lucratif.

Cette loi était, au point de vue technique, mieux comprise que la loi de 1884 sur les patentes. Elle comprenait toutes les professions énumérées par cette dernière, en y ajoutant de plus les commerçants ambulants et aussi, et c'était là la grande innovation fiscale, les rentiers. Tous les rentiers touchant des rentes de valeurs mobilières ou immobilières (à la condition pour ces dernières, qu'elles ne fussent pas déjà frappées de l'impôt), toute personne touchant des pensions (sauf celle qui était servie au titre de l'invalidité), était frappée.

Mais il faut ajouter que le règlement d'administration publique pour l'application de la loi avait soin de préciser que « les actions de toutes espèces de sociétés industrielles ou commerciales, comme de celles d'épargne s'occupant avec des prêts à intérêt ne sont pas assimilées aux capitaux en question lorsque, pour les revenus

de ces actions, sont déjà imposées les sociétés elles-mêmes ».

La loi vise aussi les revenus touchés par les commanditaires des sociétés en commandite, et afin d'éviter toutes difficultés, elle stipule que « lorsque les revenus provenant de capitaux engagés dans des sociétés en commandite et autres entreprises ne sont pas fixés au moment de l'imposition, ils sont considérés égaux à 7 % par an ». Même solution pour les membres des associations en participation.

L'impôt est établi pour chaque personne et pour chaque société.

La loi du 11 janvier 1908 (dite Loi des remarques, parce qu'elle ne comprend que deux articles, et que sous l'article 1^{er} elle contient cinq remarques) précise que pour établir le revenu imposable d'une profession ou d'un commerce, il faut déduire les dépenses nécessaires et se rattachant au fonctionnement de la profession ou du commerce. « En aucun cas, les dépenses personnelles et pour l'entretien de la famille du contribuable, ne sont déduites de son revenu ».

La base de l'impôt était calculée sur les revenus présumés, d'après le taux établi par la loi du 20 janvier 1895. Ces taux ont été modifiés de la manière suivante par la loi du 29 mars 1919 :

2 %	pour un revenu jusqu'à	2.400	levas
3 %	— — —	5.400	—
4 %	— — —	7.500	—
5 %	— — —	12.000	—
6 %	— — —	20.000	—

7 %	—	—	50.000	—
8 %	—	—	100.000	—
9 %	—	—	250.000	—
10 %	au dessus de		250.000	levas

La comparaison du régime fiscal établi par la loi de 1895 avec celui de la loi de 1908 marque une progression véritable dans le souci du législateur de frapper la matière imposable d'une façon moins arbitraire.

Aux signes extérieurs toujours incertains et sujets aux controverses, il a substitué la déclaration des contribuables.

Des critiques ont été adressées à un système qui présumait par trop, semble-t-il, de la bonne foi des intéressés : c'est ainsi que, pour les sociétés, l'impôt était calculé d'après le bilan établi par les administrateurs. Par contre, une disposition de la loi frappant comme source de revenu les réserves des sociétés attirait les plus vives critiques. La loi de 1925 a maintenu l'imposition sur les réserves, exception faite pour les réserves légales.

(La même difficulté s'est posée dans la législation française. Le fisc a soutenu la thèse de l'imposition dans l'instruction générale n° 168 et dans de nombreuses réponses écrites figurant au *Journal officiel* de la République française. Les tribunaux administratifs ont été très divisés sur cette matière. L'arrêt rendu par le Conseil d'Etat le 5 février 1925 s'est prononcé pour l'assujettissement des réserves des sociétés de personnes à l'impôt général sur le revenu).

Le règlement d'administration publique pour la loi de 1908 en a corrigé fort heureusement les inégalités. Il a

même été plus loin et on peut affirmer qu'il s'est substitué à la loi elle-même et qu'il contient des dispositions contraires à la volonté certaine du législateur.

C'est ainsi qu'il dispose que toutes les réserves ne sont pas comprises dans les revenus imposables, par exemple, les réserves mathématiques pour les sociétés d'assurances.

En bref, la réforme de 1894 se caractérise par l'institution d'un système d'impôts réels établis d'après les signes extérieurs, sauf pour l'intérêt sur la profession et par la substitution de la progressivité à la proportionnalité.

Le rendement des impôts était augmenté, parce que la matière imposable était frappée sous toutes ses formes et d'une manière plus rationnelle.

Mais on peut regretter que la réforme ait laissé subsister à titres d'impôts complémentaires les impôts pour les routes et pour les écoles; il eût été préférable de les intégrer dans le système d'imposition général.

c) LE PROJET DE RÉFORME DE 1912

Les années de crise (1899-1900) avaient incité le fisc à chercher de nouvelles ressources dans les impôts indirects et dans l'appel au crédit public.

C'est seulement en 1912 qu'on essaye une véritable réforme destinée à procurer au trésor de nouvelles ressources.

Le projet Théodoroff concernait les différents revenus, surtout ceux gagnés en Bulgarie.

Le gouvernement cherchait à imposer les revenus nets en déduisant ce qu'on appellera plus tard les dépenses nécessaires.

Qui fixerait l'étendue de ces dépenses ?

Le soin en était confié à des commissions d'imposition qui n'étaient pas astreintes à des règles précises ; elles devaient, disait le projet, se décider d'après l'équité.

En dehors des dépenses dites professionnelles, on y ajouta la déduction des primes concernant l'assurance sur la vie, les sommes effectées à la constitution de caisses d'invalidité et les pensions annuelles de retraite de 300 levas.

La grande nouveauté de ces projets, c'était la fixation d'un minimum sur lequel ne porterait pas l'impôt : ainsi pour les fonctionnaires et les professions libérales, il avait été fixé à 300 levas et à la condition que les contribuables de ces catégories ne possédassent pas de biens immobiliers dont la valeur dépasserait 500 levas dans les villages et 1.000 levas dans les villes.

On avait adopté le même minimum pour les revenus du commerce et de l'industrie.

Le projet de 1912 prévoyait aussi pour les revenus des biens non bâtis certaines déductions complémentaires pour les dettes hypothécaires, pour les dépenses d'entretien et d'assurance.

On déduirait aussi les intérêts des dettes de capitaux visant l'exploitation et les sommes affectées à l'amortissement des machines, des immeubles, etc.

Il modifiait également l'impôt proportionnel sur les intérêts des capitaux empruntés qui était de 4 % et qui

était porté à 8 % pour les revenus dépassant 50.000 levas et était progressif.

Les comptes courants n'étaient pas imposés, mais ceux revêtant la forme d'ouverture de crédits et de dépôts produisant intérêts étaient soumis à l'impôt.

Les revenus devaient être déclarés et l'institution de trois organismes était prévue : la commission ordinaire pour la fixation de l'impôt, la commission de contrôle et la haute cour administrative pour le contentieux.

En résumé, le projet de 1912 imposait les *revenus* et non pas le revenu.

Il faut mettre en évidence qu'il n'apportait aucun changement à l'imposition du revenu des terres, de l'agriculture et de l'élevage. Le ministre des Finances avait déclaré en effet qu'il ne croyait pas que le jour était venu « pour une réforme plus profonde et plus large du système fiscal dans le sens de l'imposition du revenu de l'agriculture, de l'élevage, comme ceux du capital, du commerce, des professions et des fonctions ».

Le programme financier de M. Théodoroff a été discuté en première lecture par le Sobranié, mais il n'eut pas de suite, la guerre des Balkans venait de se déclencher et les préoccupations militaires et diplomatiques prenaient la première place.

d) LE PROJET DE 1915

Ce projet portait comme titre « impôt sur les revenus ». En réalité, il ressemblait singulièrement, si l'on en croit l'opinion du professeur P. Stoianoff, à l'impôt global sur le revenu.

Il avait pour objet les revenus de toutes les personnes physiques et juridiques, sujets bulgares et étrangers.

Pour ces derniers, la seule condition requise était la fixation du domicile depuis une année. Il imposait tous les revenus en argent et en nature, quelle que fût leur provenance (capitaux, propriété foncière, loyers, professions.)

On ne comprenait pas dans le calcul de l'impôt les successions, les donations, les primes d'assurances sur la vie, parce que tous ces revenus étaient considérés comme une augmentation du capital et non comme un revenu.

Le minimum imposable était de 500 levas par an.

Une progression était prévue, plus faible pour les revenus de la terre et du travail que pour ceux des capitaux.

Mais ce projet ne vint pas en discussion devant le Sobranié. Comment aurait-on pu recouvrer un impôt sur tous les revenus, en pleine guerre? Tous les hommes étaient aux armées, les vieillards et les femmes cultivaient la terre : que pouvait-on leur demander?

Le gouvernement comprit que l'heure n'était pas favorable à un nouveau tour de vis fiscal et le projet de 1915 retourna au ministère des Finances.

Il ne sera pas discuté, mais il servira de modèle pour les grandes réformes de 1920 et surtout de 1925.

CHAPITRE II

L'INTRODUCTION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU GLOBAL PAR LA LOI DU 22 JUILLET 1920 ET SES MODIFICATIONS

En 1919, M. Théodoroff étant président du Conseil, une commission extra-parlementaire fut nommée pour procéder à la refonte du système fiscal bulgare.

Elle devait étudier tous les grands systèmes d'impôts qui fonctionnaient dans l'Europe occidentale, et comme elle comprenait dans son sein des professeurs et des hommes politiques qui avaient fait leurs études juridiques et économiques à Paris ou à Berlin, il était facile d'imaginer que les conceptions de cette commission se trouveraient orientées dans le sens des idées allemandes et françaises.

C'est des travaux de cette commission que sont sortis les deux projets de M. Daneff, relatifs à l'impôt sur le revenu global et à l'impôt sur les sociétés. Ce sont eux qui ont donné naissance à la loi de 1920, sauf quelques modifications d'importance secondaire. M. Daskaloff, le 15 mai 1920, déposa à son tour un nouveau projet qui n'était que la reproduction de celui de M. Daneff.

La loi de 1920 établira, nous le verrons, l'impôt sur le revenu global à titre complémentaire.

La loi de finances du 31 mars 1921 abolit l'impôt sur

les professions et abandonne la perception de l'impôt foncier aux communes et aux commissions départementales.

Elle supprime aussi les contributions pour les écoles et pour les routes qu'on appelait impôts de pourcentage, ainsi que les centimes additionnels.

La commission interalliée pour l'exécution des réparations instituée par le traité de Neuilly fit savoir à M. Stambolisky, président du Conseil et chef du parti agrarien, que ces réformes menaçaient de tarir les revenus de l'Etat.

Le gouvernement bulgare prit en considération cette protestation et la loi du 8 juillet 1921 institua un impôt foncier dit spécial et temporaire, et d'autres impôts exceptionnellement créés sous la pression de la même commission, comme l'impôt militaire.

M. Tourlakoff, ministre des Finances, pour justifier l'abandon aux communes de l'impôt foncier, avait dit qu'il voulait simplifier le système fiscal. « Instituez des impôts à grand rendement » lui avait répondu les Alliés.

C'est à cette époque que l'impôt sur le revenu global devient un impôt principal, puisque l'impôt sur les professions demeurerait aboli et que l'impôt foncier n'avait qu'un caractère temporaire.

Il s'appliquait à toutes les catégories de contribuables y compris les agriculteurs.

Les besoins du Trésor devenaient plus pressants et le rendement des impôts demeurerait fort au-dessous des sommes escomptées (voir notre conclusion critique), la loi de 1922 augmente le taux de l'impôt global.

En réalité, le parti agrarien n'avait pu tenir sa pro-

messe: il avait voulu dégrever les campagnes pour faire retomber tout le poids des impôts sur les villes, mais les paysans n'avaient fait que changer de percepteurs; ils payaient aux communes ce qu'auparavant ils payaient à l'Etat.

Il est vrai qu'il faut reconnaître que c'est grâce à la perception de l'impôt foncier que les communes ont pu construire des écoles dont le besoin se faisait sentir d'une manière particulièrement pressante.

Il est permis de se demander si l'abolition de l'impôt sur les professions a atteint son but : en réalité, cette suppression a surtout favorisé les habitants des grandes agglomérations, car c'est surtout dans les villes qu'on trouve des employés et des ouvriers.

Le parti agrarien, il faut lui rendre cette justice, était composé d'hommes dévoués à la chose publique et qui auraient voulu accomplir de grandes réformes sociales et réparer les ruines amoncelées par deux guerres successives.

Mais il était desservi par des fonctionnaires incapables et peu scrupuleux. Il ne trouva pas les éléments nécessaires pour s'opposer au coup d'Etat du 9 juin 1923 qui amènera au pouvoir le parti de l'Entente démocratique (ce parti s'est constitué à cette date).

Les partis politiques changent, mais les questions à résoudre demeurent les mêmes.

La question vitale et toujours à l'ordre du jour, c'est la question financière. La loi de 1924 augmente le taux de l'impôt foncier (elle le quadruple); elle rétablit les centimes additionnels en même temps qu'elle apporte à la conception du revenu imposable une modification im-

portante dont nous parions dans notre commentaire de cette loi.

La grande loi de 1925 marque un nouvel effort dans la voie de la restauration des finances du pays : le législateur impose tous les revenus et y superpose l'impôt sur le revenu global.

Les dernières statistiques indiquent pour la période comprise entre le 1^{er} avril et le 31 décembre 1926 un recouvrement de 1.866.865 levas contre 50 millions prévus.

C'est dire combien la situation de notre pays est grave.

Il ne faut pas l'imputer au système d'impôt sur le revenu global : c'est un instrument très souple de fiscalité, mais il faut l'appliquer loyalement.

Nous nous proposons d'étudier successivement les lois qui depuis 1920 ont introduit en Bulgarie l'impôt sur le revenu global.

Ce fut une nécessité réelle, a dit le professeur Stoïanoff, qui décida de la création de cet impôt après la guerre. Les besoins fiscaux, les bouleversements apportés dans les fortunes des particuliers par l'effondrement monétaire expliquent que le législateur bulgare se soit accroché à cette planche de salut, bien plus que le désir de copier la législation française ou n'importe quelle autre.

a) LA LOI DE 1920

La loi du 22 juillet 1920 établit un impôt personnel, progressif et annuel, cet impôt s'ajoute aux autres impôts directs existant et il est calculé sur le revenu global de l'année antérieure.

Personnes assujetties à cet impôt :

Tous les sujets bulgares et les étrangers ayant en Bulgarie leur domicile depuis plus d'une année sans interruption pour les revenus gagnés en Bulgarie ou provenant de l'étranger, et même les étrangers habitant à l'étranger mais possédant des revenus en Bulgarie.

L'établissement de l'impôt sur le revenu suppose toujours une *quantité* reconnue non imposable par le législateur ; il peut aussi avoir égard à la *qualité* du contribuable, il considérera en lui le chef de famille et il élèvera le quantum non imposé, ou encore cette qualité sera telle (invalidité, indigence, fiction de l'exterritorialité) qu'elle entraînera l'exemption totale.

Le revenu minimum non imposable dans la loi de 1920, c'est celui des personnes dont le revenu est au-dessous de 3.000 levas, d'où il suit que celles dont le revenu atteint cette somme doivent payer l'impôt.

Ce taux minimum non imposable est élevé à 5.000 levas pour les familles de deux ou trois membres y compris le chef de famille, et pour celles composées de plus de trois membres 500 levas sont encore déduits et ainsi de suite pour chaque personne en plus.

Mais il faut bien considérer que ce jeu des déductions ne joue pas pour les personnes dont le revenu annuel dépasse 25.000 levas.

D'où il suit que le législateur a voulu encourager les familles nombreuses, mais il a pensé qu'au-dessus d'un certain revenu elles n'avaient plus besoin de la protection de la loi.

Donc pour les personnes dont le revenu annuel est

inférieur à 25.000 levas, on fait la déduction des sommes ci-dessus énumérées et le reste est imposé.

Le montant minimum de l'impôt est fixé à 10 levas.

Personnes non assujetties à l'impôt :

La loi donne une énumération qui doit être considérée comme limitative.

1° Les invalides pour leur pension.

Il ne s'agit pas seulement des invalides de la guerre, mais de tous ceux qui, à un titre quelconque, reçoivent une pension constituant leur seul moyen d'existence par suite de l'incapacité physique où ils se trouvent de pourvoir à leur subsistance.

2° Les agriculteurs pour les primes d'assurances contre la grêle, l'incendie, la mortalité du bétail, et toutes autres personnes pour les primes d'assurances sur la vie.

3° Les fonctionnaires pour leurs frais de déplacement.

4° Le Roi et son héritier, en vertu de l'article 70 de la Constitution.

5° Le corps diplomatique et consulaire en vertu de la fiction de l'exterritorialité.

En dehors de ces catégories, tous les revenus sont imposés, malgré qu'ils le soient déjà par un autre impôt, car il ne faut pas oublier que notre impôt est un impôt complémentaire.

Le revenu comprend aussi la valeur locative du logement personnel [mais non celui servant à l'exercice de la profession], la valeur de la production consommée par le contribuable et sa famille, les intérêts, dividendes

et tantièmes, les revenus provenant de la vente du bétail, sauf ceux provenant des agnelets et des petites chèvres.

Les bâtiments ruraux ne sont pas imposés.

Les revenus des immeubles bâtis qui ont été affectés de l'impôt sur les professions jusqu'à l'abolition de ce dernier ne seront pas imposés, mais on les prendra en considération pour la fixation des pourcentages de l'impôt pour les années à venir; on en tiendra compte pour le calcul des revenus imposables.

Ex. : Un contribuable a un revenu annuel de 40.000 levas dont 15.000 proviennent de loyers.

L'imposition de l'impôt portera sur les 40.000 levas c'est-à-dire 950 levas.

Après quoi, on déduira l'impôt correspondant des 15.000 levas, qui est de 300 levas.

La différence constituera l'impôt à acquitter, c'est-à-dire 650 levas.

On déduira les dépenses nécessaires à la conservation et à l'augmentation des revenus, par exemple, la valeur de la nourriture du bétail et les frais de semences. Dans un pays où plus des trois quarts de la population travaillent la terre, cette disposition de la loi s'imposait.

S'agit-il d'entreprises industrielles ou commerciales, il faudra tenir compte des traitements des employés et des ouvriers, les frais de bureau, d'entretien, les intérêts des capitaux empruntés pour la marche de l'exploitation, les frais d'amortissement pour le renouvellement de l'outillage.

Mais dans les dépenses on ne doit pas comprendre les sommes affectées à l'achat des machines, de l'outillage et du bétail, ni la valeur des marchandises non vendues,

tous ces éléments constituent en effet une *valeur de revenu* actif.

Supposons aussi qu'il s'agisse d'un commerçant ou d'un agriculteur ayant comme employé sa femme ou quelque autre membre de sa famille, le salaire qu'il paie ne sera pas déduit car ce salaire augmente le revenu de sa famille.

Les salaires des domestiques et gens de maison ne sont pas déduits : ce ne sont pas des dépenses nécessaires à l'exercice de la profession.

Même solution pour les frais des contribuables et ceux des membres de la famille qui vivent avec lui.

Quid pour les impôts?

Les impôts, accises et centimes additionnels doivent-ils être déduits de la somme du revenu imposable ?

La loi répond affirmativement sans distinction aucune : par conséquent tous les impôts et centimes additionnels sont déductibles qu'ils soient établis par l'Etat, le département ou la commune (sauf, cependant pour la commune certaines taxes spéciales, comme celle des eaux, etc.)

Le revenu global est donc constitué par l'addition de tous les revenus du contribuable et de tous les membres de la famille habitant en commun, après déduction de toutes les dépenses jugées nécessaires.

Mode de calcul de l'impôt

Si le revenu net, c'est-à-dire les dépenses dites nécessaires ayant été déduites, ne dépasse pas 25.000 levas, après les déductions opérées pour charges de famille la

somme qui reste, c'est le revenu imposable qui est calculé d'après le tableau suivant :

Les premiers 20.000 levas sont frappés du taux de 2 %.

De 20.000 à 30.000 le taux est de 2.50 %.

De 40.000 à 60.000 — 4 %.

De 60.000 à 80.000 — 5 %.

De 100.000 à 150.000 — 7.50 %.

De 400.000 à 500.000, le taux est de 17 %.

La progression est plus marquée quand on dépasse 1 million : en effet de 1 million 1/2 à 2 millions le taux est de 30 %. Au-dessus de 2 millions, 35 %, c'est le taux-limite, c'est-à-dire que la progression ne joue plus.

La déclaration

Elle doit être faite par le chef de famille pour tous ses revenus mobiliers ou immobiliers, pour tous ceux des membres de la famille habitant avec lui.

La loi dit « toute personne habitant avec lui », cela doit s'entendre de tous ceux qui font partie de l'économie familiale, sans prendre le mot « famille » au sens strict du droit civil.

La déclaration du contribuable doit être faite chaque année, sur une feuille délivrée par l'administration fiscale et comprenant trois parties :

La première partie mentionnera tous les revenus ayant pour source l'exploitation agricole, la quantité de décares exploités ou non, l'estimation séparée de la valeur des céréales, des vignes, des forêts, des pâturages,

des prairies, le nombre de têtes de bétail et le bénéfice y afférent.

En marge de ce premier tableau, le contribuable déclarera les dépenses déductibles c'est-à-dire les salaires et traitements des employés et ouvriers, les impôts, les primes d'assurances, les frais de nourriture du bétail.

Dans la deuxième partie, le contribuable mentionnera tous les renseignements concernant ses revenus qu'ils proviennent de sa profession, de biens mobiliers ou immobiliers, de dépôts, de titres, etc.

Il indiquera l'impôt qu'il paye pour la profession qu'il exerce et la valeur du loyer correspondant à la maison qu'il habite (dans les communes rurales le paysan ne paie pas de loyer, sa maison est à lui mais la loi estime que le loyer qu'il ne paie pas est une source de revenu qui doit être déclarée).

En marge, il mentionnera les dépenses déductibles.

La troisième partie de la déclaration vise les revenus des personnes faisant partie de la famille.

Le contribuable doit faire sa déclaration avant le 20 janvier. Il est imposé à son domicile.

S'il a plusieurs domiciles, la loi spécifie qu'il est imposé « là où se trouve son bien ou sa profession qui lui donne le plus grand revenu » (art. 13).

Nous supposons maintenant que la déclaration est faite, et pour bien étudier le mécanisme de la loi examinons comment les choses se passent dans une commune rurale.

Le maire a colligé toutes les déclarations. Il les examine, il connaît tous ses administrés et il sait à peu de chose près la valeur de leurs revenus.

Nous sommes au 15 février, le maire dresse une liste de tous les contribuables qui n'ont pas fourni leur déclaration et tous ceux qui, quoique n'habitant pas la commune, y possèdent des biens, et il envoie le tout au chef du fisc de l'arrondissement.

Quelques jours après, un agent du fisc arrive dans la commune et il vérifie les déclarations.

Ainsi est terminée la première partie de l'opération relative à la fixation de l'impôt. Le maire a rempli son rôle : il envoie toutes les déclarations.

Le maire négligent qui ne présente pas les listes dans les délais prévus est passible d'une amende de 20 à 100 levas (art. 31).

Il s'agit maintenant de fixer l'impôt pour chaque contribuable.

Ce rôle est dévolu au chef du fisc de l'arrondissement pour les villes d'arrondissement et à un adjoint du département pour les villes départementales.

Dans les grandes villes, il y aura, si cela est nécessaire, plusieurs répartiteurs désignés par le Ministre des Finances.

Ces fonctionnaires, outre les déclarations du contribuable, ont le droit de se renseigner par tous les moyens. Si l'évaluation de tel immeuble ou de telle entreprise présente des difficultés, ils peuvent avoir recours à l'expertise, mais ils conservent le droit de ne pas se déterminer par les conclusions des experts.

Au 20 février tout ce travail des fonctionnaires du fisc tendant à la vérification et, par là, à la fixation de l'impôt, doit être terminé.

Les contribuables recevront individuellement leurs

feuilles d'impôt en même temps que tous renseignements relatifs à l'ouverture des voies de recours.

Les voies de recours

Dans la loi de 1920, elles sont au nombre de deux : la commission de contrôle départementale et le pourvoi en cassation.

Le contribuable a un délai de quinze jours à partir du jour où il a reçu notification de son imposition pour se pourvoir en appel contre la décision du chef du fisc.

La commission de contrôle a pour président le chef du fisc du département et comme membres, l'avocat de l'Etat et le président de la commission départementale ou un membre de la même commission.

Mais il faut noter que le rôle de la commission de contrôle ne consiste pas seulement dans le fait qu'elle sert de tribunal d'appel contre la décision du chef du fisc.

Elle doit aussi faire un travail de vérification de toutes les déclarations (art. 24).

Il en existe une par département. C'est pourquoi on l'appelle commission de contrôle départementale.

Ses pouvoirs sont très étendus.

Non seulement en tant que tribunal contentieux elle peut diminuer l'impôt quand elle reconnaît le bien-fondé de la réclamation du contribuable, mais en sens opposé en tant qu'organe de vérification, si elle trouve l'imposition trop peu élevée elle la déclarera nulle et renverra la feuille à un autre chef du fisc ou à un adjoint du chef du fisc du département, afin qu'il établisse une nouvelle imposition.

La commission peut d'ailleurs demander toutes explications qui lui paraissent utiles au contribuable, de même que celui-ci a le droit de venir devant elle pour faire valoir son droit.

La décision de la commission de contrôle est susceptible d'un pourvoi en cassation devant la haute cour administrative.

Le pourvoi devant la haute cour administrative peut être fait dans l'intérêt de l'Etat dans le cas où un membre de la commission de contrôle a exprimé par écrit son avis que pour tel contribuable l'imposition ne correspondait pas à son revenu réel, la commission de contrôle siégeant comme organe contentieux.

Il faut supposer bien entendu que la commission de contrôle n'a pas adopté son opinion.

C'est le cas, singulier à la vérité, d'un membre de la commission de contrôle demandant implicitement à la juridiction supérieure de trancher le différend.

Le contribuable est en faute s'il n'a pas fourni de déclaration ou si l'ayant fournie il a dissimulé une partie de ses revenus ou ceux d'un membre de sa famille.

Dans ce cas, à titre de pénalité, il est frappé d'une imposition trois fois supérieure aux revenus dissimulés.

Le législateur de 1920 a pris soin de faire la constatation de cette faute, le chef du fisc dresse un acte qui est communiqué au contrevenant et qu'il doit signer.

C'est en quelque sorte la pièce justificative, elle est envoyée au contribuable avec l'imposition à payer.

Mais, même lorsqu'il est en faute, le contribuable n'est pas privé de tout moyen de défense.

Il peut en appeler au ministre des Finances et la déci-

sion du ministre est susceptible de cassation devant la haute cour administrative.

Il faut envisager également le cas du contribuable qui n'a pas fourni de déclaration dans les délais légaux ; par exemple il a envoyé sa feuille après le 20 janvier, le 1^{er} mars d'ailleurs, mais avant qu'on lui ait dressé un acte d'infraction, il serait en faute et sa déclaration équivaldrait à une absence de déclaration.

Il encourt une amende de 25 à 300 levas et il est imposé d'office.

Mais dans ce cas, l'amende ne peut être le double de l'imposition correspondante au revenu ni inférieure à 25 levas.

Si le contribuable conteste qu'il est en faute, par exemple, en invoquant un cas de force majeure, que le chef du fisc n'a pas voulu admettre, il peut en référer au ministre des Finances quant au montant de l'amende infligée à titre de pénalité et, après la décision du ministre, en appeler à la haute cour administrative.

Mais le dernier acte de cette procédure de recours ne met pas obstacle à la perception de l'impôt.

b) LA LOI DE 1921

La seule innovation importante de la loi de 1921 insérée au *Journal Officiel* du 31 mars 1922 consiste dans la création d'une commission dite commission ordinaire.

Nous avons vu que la fixation de l'impôt incombait au chef du fisc de l'arrondissement : c'était là une tâche redoutable et ingrate. Il aurait fallu que les décisions de

ces fonctionnaires fussent empreintes de la plus grande impartialité.

Or, il faut penser que sur ce point le désir de plaire aux coteries politiques l'emportait sur l'équité : puisque de nombreuses circulaires ministérielles ne cessaient de recommander aux agents du fisc d'agir avec prudence et sans brimades inutiles. Peine perdue, semble-t-il, les commissions de contrôle étant assaillies de réclamations de contribuables et le gouvernement ne pouvait négliger un état d'esprit de mécontentement qui résidait surtout dans la classe paysanne.

Mais il y avait aussi autre chose, la détermination de l'impôt suppose nécessairement une grande expérience technique et professionnelle.

C'était une qualité qui faisait (et fait encore) défaut aux fonctionnaires de l'administration des finances.

Le gouvernement résolut alors de créer une commission qui fixerait l'impôt.

Cette commission se composerait de quatre membres :

Le président serait le chef du fisc de l'arrondissement (car la loi prévoyait une commission par arrondissement) et dans les villes départementales, le fonctionnaire délégué par le chef du fisc du département, le maire de la commune ou son adjoint, un représentant élu par les contribuables et un agent du fisc, en seraient les membres.

C'était là une grande innovation, il faut reconnaître qu'elle fut bien accueillie.

Il suffisait pour que les décisions de ces commissions fussent valables qu'elles aient été prises par trois membres.

Une amende de 25 à 300 levas pouvait être infligée pour toute absence non justifiée.

La commission ordinaire devait dénombrer rigoureusement tous les revenus des contribuables afin, dit la loi de 1921, d'arriver « à une décision impartiale et conforme à la loi ».

Le texte législatif prévoit même le cas de membres prévaricateurs, elle les assimile aux fonctionnaires et les rend justiciables des dispositions du Code pénal.

c) LA LOI DE 1922

Les modifications apportées à la loi de 1920 par la loi 14 janvier 1922 sont très importantes.

Le revenu minimum imposable, nous l'avons vu, était de 3.000 levas. Pour les familles de plus de deux membres il était porté à 5.000 levas, mais il fallait pour qu'elles puissent bénéficier des exemptions établies par la loi que leurs revenus n'atteignissent pas 25.000 levas.

La loi de 1922 maintient à 3.000 levas le revenu minimum. Dans ce cas l'impôt serait de 50 levas. Elle décide que pour les familles de plus de deux membres dont le revenu est de 5.000 levas plus 500 pour chaque membre en plus, l'impôt sera fixé à 50 levas. Si le revenu est au-dessus de ce chiffre, par exemple 6.000 levas, l'impôt sera encore de 50 levas si l'impôt dû n'atteint pas ce chiffre. En somme, le minimum de l'impôt est de 50 levas.

Mais la déduction établie au-dessous des 25.000 levas n'existe plus. (Sauf un minimum non imposable de revenu en nature composé d'une vache, de 5 brebis, de 10 à

15 poules, de 2 ruches, 1 porcelet, tous ces animaux sont considérés comme servant à la nourriture de la famille.) C'est là une innovation de la loi de 1922.

Le taux de l'impôt est ainsi modifié :

		en 1920
Pour les premiers : 20.000 levas	2 %	taux 2 %
20.000 à 30.000 levas	3 %	2.50 %
30.000 à 40.000	4 %	3 %
350.000 à 400.000	20 %	15 %
400.000 à 500.000	22 %	17 %
au-dessus de deux millions	40 %	35 %

On remarquera l'augmentation progressive des taux, elle est surtout importante au-dessus de deux millions. La raison en est que l'impôt sur le revenu global devient un impôt principal et que, par conséquent, l'Etat se voit forcé d'en élever le taux.

Sans conteste c'était là une aggravation de la loi de 1920.

Une autre modification importante concernait l'évaluation des revenus déclarés par les contribuables.

La loi de 1920 avait confié ce soin au chef du fisc de l'arrondissement. C'était une arme dangereuse qui avait compromis la réforme de l'impôt.

Un nouvel organisme est créé, appelé commission centrale.

Elle était chargée de fixer les coefficients de fertilité de chaque décare de prairies, de forêts, de chaque culture de céréales, de tête de bétail et de classer les arrondissements d'après leur fertilité. Elle fonctionnait pour toute la Bulgarie.

C'est elle qui devait établir le minimum et le maximum des revenus astreints à la déclaration, ainsi que la fixation des dépenses admises par la loi et considérées comme nécessaires.

Elle était composée du chef de la section des impôts directs, des réviseurs des impôts directs, de l'inspecteur général de l'agriculture, le chef du département de l'agriculture, le chef de l'instruction technique au ministère de l'Instruction publique, du chef des affaires commerciales et de cinq députés.

On le voit, à côté des fonctionnaires des finances qui défendaient les intérêts du fisc, siégeaient des représentants qualifiés par leur compétence des intérêts de l'agriculture et la présence des députés avait aussi son utilité pour apaiser les susceptibilités des électeurs.

Les décisions de la commission centrale devaient être approuvées par le ministre des Finances. Elles sont ensuite communiquées aux chefs du fisc des arrondissements.

Nous trouvons ici le corollaire de la réforme de 1922. Au-dessous de la commission centrale, il existe dans chaque arrondissement une commission de fixation des coefficients de fertilité pour tous les villages de l'arrondissement.

Les maires des communes, l'agronome de l'arrondissement, l'agent forestier, les agents du fisc et des représentants des contribuables en forment la composition.

Il faut noter que les représentants des contribuables qui siègent dans cette commission sont les mêmes que ceux qui ont été désignés à la commission ordinaire qui fixe l'impôt, la création de la loi de 1921.

La commission d'arrondissement décide de la moyenne de fertilité de la ville et des villages en prenant en considération les normes établies par la commission centrale. Elle les répartit en catégories.

Ses décisions doivent être approuvées par le ministre des Finances. Elles serviront de critérium aux contribuables lors de la déclaration de ses revenus.

Ainsi donc la loi de 1922, par esprit de méfiance contre les fonctionnaires du fisc, créait deux commissions de fixation des normes pour servir de base à l'impôt.

La commission ordinaire devait comme par le passé vérifier et imposer, et la commission de contrôle départementale demeurait l'organe contentieux.

La déclaration du chef de famille qui devait être faite au plus tard fin janvier (20 janvier disait la loi de 1920) pour tous les revenus des membres de la famille habitant avec lui et pour toutes les catégories de revenus entraînait, au cas de fraude, la responsabilité solidaire de tous les membres (art. 15).

La législation renforçait ainsi les moyens de recouvrement de l'impôt. Par ailleurs le maire de la commune et son conseil municipal étaient chargés d'une mission de vérification.

La loi de 1920 s'était bornée à dire que le maire recevrait les déclarations et les transmettrait à l'agent du fisc.

Désormais toutes les déclarations étant parvenues à la mairie, le maire convoquera le conseil municipal et les examinera.

L'examen aboutira à la découverte d'erreurs ou de

fraudes. Dans ce cas le contribuable sera convoqué et invité à rectifier.

S'il refuse, le maire, lors de la visite de l'agent du fisc, l'en avisera.

Car la loi de 1922 a maintenu la vérification des déclarations de l'agent du fisc : après l'autorité municipale, l'autorité fiscale, et cette vérification nouvelle met en contact le maire, l'agent du fisc et les délégués des contribuables.

De cet examen contradictoire doit ressortir le revenu imposable qui, la plupart du temps, sera ratifié par la commission ordinaire.

Mais la commission ordinaire peut à son tour changer le revenu imposable, l'augmenter ou même le diminuer.

C'est la commission ordinaire qui fixe d'une manière définitive, sauf recours, la détermination de l'impôt pour chaque contribuable.

Cette détermination doit être terminée à la fin du mois d'avril.

C'est le chef du fisc de l'arrondissement qui envoie dans toutes les communes la liste établie, elle doit être affichée, et c'est à partir de ce moment que courent les délais de recours.

Quand ils sont expirés, il fait parvenir au bureau du fisc du département toutes les déclarations avec les recours qui ont été formés.

Chaque demande de recours doit faire l'objet d'un examen de sa part et il doit donner son opinion motivée avant de la faire parvenir à la commission de contrôle départementale.

Il est intéressant d'indiquer que ni la loi de 1920, ni

celle de 1921, n'avaient exempté de l'impôt sur le revenu global, les traitements des députés, ce fut l'œuvre de la loi de 1922.

Un ukase du 30 décembre 1923 contient une disposition que nous retrouverons dans la loi de 1925.

Il s'agit de l'impôt exigé sur les intérêts, les dividendes payés par les banques bulgares, ainsi que par toutes sociétés par actions, en commandite, ou par n'importe quelle autre entreprise, aux étrangers habitant l'étranger ; l'impôt doit être déduit et versé au percepteur.

Si elles ne le font pas, elles sont déclarées responsables de toutes les sommes non retenues et non versées ainsi que de leurs intérêts. Les mêmes obligations concernent les succursales des banques étrangères dans le royaume.

Mais la retenue de la somme concernant l'impôt eut été illusoire sans la déclaration, par ces mêmes organismes bulgares et étrangers, des déclarations des sommes d'argent, actions, obligations, etc., qu'elles détiennent pour le compte des étrangers n'habitant pas la Bulgarie.

L'ukase l'exige : cette déclaration doit être faite au chef du fisc de l'arrondissement, dans le délai de dix jours après l'établissement du bilan annuel.

L'impôt sur le revenu global a été introduit par le parti agrarien. Il n'a pas su lui donner un caractère de rendement efficace. A la vérité, il y avait indétermination dans l'objet de l'impôt : les commissions ordinaires qui avaient la charge d'évaluer le revenu n'avaient pas

de cadastre à leur disposition, elles ne se considéraient pas comme liées par les déclarations des contribuables.

Les recours contre leurs décisions, très nombreux, retardaient le recouvrement et créaient une situation difficile.

On a pu dire que le véritable adversaire du nouvel impôt était l'administration fiscale.

Elle aurait dû perfectionner ses moyens de recherche et d'évaluation.

Elle ne le fit pas, parce que, de l'avis unanime, elle n'avait pas un corps de fonctionnaires dont l'aptitude et la technicité fussent en rapport avec la complexité de la tâche qui lui incombait.

Le résultat : le déficit et pour y parer l'augmentation du taux. La création de centimes additionnels pour les communes et les départements font doubler l'impôt.

Il y avait aussi la question de l'inégalité dans l'imposition, elle est en connexion étroite avec l'insuffisance de l'administration qui avait faussé le mécanisme de l'impôt et servi les passions des partis politiques.

Il arrivait que des contribuables possédant le même revenu étaient imposés différemment.

Le parti agrarien avait voulu décharger la classe paysanne. Mais les normes établies par la commission centrale et les commissions d'arrondissement étaient très approximatives et c'est surtout dans les villages que le poids de l'impôt global se faisait le plus lourdement sentir. Il était plus facile aux sociétés et aux commerçants de dissimuler leurs bénéfices lors de la vérification qu'à un paysan de contester les prétentions du fisc quant au revenu qu'il tirait de ses terres.

De sorte que, par un véritable paradoxe le nouvel impôt qui, dans l'esprit de ceux qui l'avaient introduit, devait surtout peser sur les habitants des villes et les grandes entreprises, retombait sur ceux qu'on avait voulu dégrever.

On ne pouvait imaginer une situation plus inextricable.

Le gouvernement de M. Tzankoff essaya de lutter contre toutes ces difficultés en s'opposant à l'évasion fiscale qui était très grande dans la déclaration du revenu des valeurs mobilières et des traitements et rémunérations des fonctionnaires.

Nous examinerons la valeur de l'arme nouvelle forgée par le législateur, mais c'est un signe manifeste de la gravité de la situation que des lois sans cesse remises sur le chantier : elles énervent et paralysent l'économie d'un pays.

d) LA LOI DE 1924

Quelles sont les innovations importantes que la loi du 12 juin 1924 a apportées à l'impôt sur le revenu global?

Tout d'abord elle décide que la valeur du revenu de la maison habitée par le contribuable et dont il est propriétaire ne sera pas comprise dans l'imposition, c'est là une grave dérogation au principe de l'impôt qui doit atteindre toutes les forces économiques de l'imposé.

Elle exempte de l'impôt les revenus provenant des propriétés bâties, ce qui n'est que justice, car ils sont déjà frappés de l'impôt sur les bâtiments très lourdement. De même elle exempte de la déclaration certains

revenus, comme les revenus de l'industrie, qui sont exonérés de l'impôt direct par des lois spéciales, ce que ne faisait pas la loi de 1920.

Les commissions de fixation des coefficients (commission centrale et commissions d'arrondissement) sont supprimées.

L'explication en est facile à concevoir, nous verrons que la loi de 1924 rétablit l'impôt foncier, dès lors puisque les revenus frappés par cet impôt ne rentrent plus dans le calcul du revenu global, il n'y a plus besoin de commissions de fixation des coefficients de fertilité, l'impôt foncier, en tant qu'impôt foncier, sera évalué comme il l'était auparavant, chaque 5 ans, par des commissions de ville et de village d'après la valeur de la terre.

Le montant minimum de l'impôt est toujours fixé à 50 levas, mais le minimum non imposable en nature change, il comprend les revenus du gros bétail (chevaux, vaches, etc.), des porcs et des oiseaux de basse-cour qui servent à la nourriture de la famille ou au travail domestique, tandis que les revenus provenant des chèvres et des moutons paieront le béglick.

Le contribuable de 30 à 50 ans, non marié, voit son revenu imposable majoré de 10 %, cette disposition se trouvait déjà dans la loi de 1920.

La loi dispose, dans son article 17, que les rémunérations et traitements des fonctionnaires publics, et des personnes employées dans les entreprises industrielles ou commerciales, seront soumis à retenue pour l'impôt d'après le tableau suivant :

Pour un revenu atteignant 20.000 levas	2 %
— — 50.000 —	3 %
— — 100.000 —	5 %
— — 150.000 —	8 %
— — 200.000 —	12 %
et au-dessus de 200.000 —	15 %

Sur le montant de l'impôt, l'Etat prélève 60 %, la commune 30 %, le département 10 %.

La loi admet comme sommes déductibles du revenu global : les impôts, les centimes additionnels, les taxes communales et les versements effectués par les fonctionnaires pour leurs pensions si leurs autres revenus annuels ne dépassent pas 50.000 levas.

Signalons aussi que la loi a recours aux signes extérieurs pour fixer le revenu des personnes exerçant le commerce d'exportation, soit en leur nom propre, soit sous celui d'une société de personnes ou de commandite simple en prenant comme points de comparaison les personnes et les sociétés exerçant le commerce des produits indigènes, d'après leur capital et leur chiffre d'affaires.

La loi de 1924 a élargi le champ des exemptions ; d'abord pour les personnes : elle exempte de l'impôt sur le revenu global les personnes à la charge d'établissements d'assistance ou même à la charge de simples particuliers, les ecclésiastiques, les conseillers municipaux et départementaux, les conseillers des écoles, les membres des chambres de commerce et d'industrie ; ensuite pour les revenus, elle exempte de l'impôt les intérêts des parts des associations coopératives, les intérêts des em-

prunts d'Etat, les revenus exonérés par la loi pour la protection et l'amélioration de l'agriculture [par exemple, la loi exempte de l'impôt pour une période de cinq années les mûriers, les pépinières et les ruchers] (art. 118).

Pour les revenus provenant des actions, des dépôts, des obligations et autres valeurs mobilières payés par les banques et les sociétés bulgares soumises à la surveillance de l'Etat, ils ne figurent plus dans la déclaration comme l'exigeait la loi de 1920, ils sont imposés au taux de 7 % sans centimes additionnels. Cet impôt sera retenu par l'établissement financier au moment du paiement ou de la capitalisation des revenus.

Ainsi ces revenus échappent à la progressivité de l'impôt global.

Les modifications apportées par la loi de 1924 quant aux personnes et à l'objet de l'impôt aboutissent à ce résultat que la matière imposable va se trouver limitée aux revenus provenant des professions.

De plus, elle rétablit les centimes additionnels sur l'impôt sur le revenu global, dit l'impôt de pourcentage sur la profession :

- 70 % au profit des communes,
- 20 % pour les départements,
- 5 % pour le fonds des orphelins,
- 5 % pour les Chambres de commerce et d'industrie.

La disposition la plus grave de la loi est, sans conteste, celle qui décide que l'impôt global des propriétés non bâties, qui jusqu'à la fin de 1921-1922, faisait l'objet de l'impôt foncier, sera remplacé en 1924-1925 par l'an-

cien impôt foncier quatre fois plus élevé pour les biens qui se trouvent dans les anciennes frontières du royaume, et deux fois plus élevé pour ceux qui sont devenus bulgares après la guerre balkanique et la guerre de 1915-1918.

A cet impôt s'ajoutent les centimes additionnels suivants :

- 70 % en faveur des communes,
- 20 % pour les départements,
- 5 % pour les fonds des orphelins de la guerre,
- 2 % pour les Chambres de commerce et d'agriculture.

Les terres consacrées à la culture du tabac et du riz paieraient un impôt foncier supplémentaire : les rizières 30 levas par déciare, les terrains de tabac de qualité supérieure 30 levas par déciare et ceux de qualité ordinaire 20 levas par déciare.

Sur cet impôt supplémentaire, il n'est superposé aucun centime additionnel.

L'établissement de cet impôt se fait d'après les listes établies dans les communes.

Une autre disposition importante vise les biens communaux (forêts, pâturages, etc.) qui ne figuraient pas dans les listes de recouvrement ou qui n'étaient pas imposés au titre de l'impôt foncier, la loi décide qu'ils seront soumis au même taux que les biens de même nature et qualité. Il s'agit de biens communaux, quant à leur origine, mais qui ont fait l'objet de la part, de propriétaires voisins de travaux de culture, en un mot un propriétaire dont les terres avoisinent un bien com-

munal cultive une partie de ce dernier comme s'il lui appartenait, le législateur décide alors que ces biens communaux seront imposés comme s'ils appartenaient véritablement à des propriétaires particuliers avec cette circonstance aggravante que l'impôt dont ils seront grevé correspondra à l'impôt dû pour la première qualité de la culture en question. Les propriétaires qui n'auront pas fait connaître le changement de culture de leurs terres seront frappés d'une amende égale à l'impôt qu'ils auraient payé pour les nouvelles cultures. (Art. 44).

Un exemple éclaircira cette donnée : voici un pâturage communal, un propriétaire voisin cultivant du tabac s'annexe une portion de cette terre communale pour la culture du tabac ; la loi décide que l'impôt dû pour cette partie de la terre communale sera celui du tabac de qualité supérieure.

Quant aux terres qui auront changé de culture, elles paieront l'impôt d'après le genre de culture qu'elles avaient en 1921. Au cas de calamité, comme la grêle, l'incendie, les pluies torrentielles, etc, les propriétaires assujettis à l'impôt foncier pourront obtenir une réduction de l'impôt, proportionnelle aux dommages subis, mais à la condition que ces dommages soient supérieurs à 25 % de la valeur de la terre cultivée.

La loi prévoit que la constatation de ces dommages doit être faite par une commission composée de l'agent du fisc, le maire ou son adjoint, et un conseiller municipal.

Le maire, représentant de la commune, adressera alors au chef du fisc de l'arrondissement, avec l'état de

constatation, la demande en réduction de l'intéressé.

Le législateur de 1924, on a pu s'en rendre compte, a modifié la conception de l'impôt sur le revenu global : on peut dire que c'est *systématiquement* qu'il s'éloigne du principe de cet impôt par l'exemption accordée au contribuable qui habite sa propre maison et en rétablissant l'impôt proportionnel pour les valeurs mobilières et les traitements et rémunérations des fonctionnaires sans que l'aptitude de l'administration fiscale ait été en mesure de satisfaire à la tâche qu'elle devait remplir.

Mais le plus grand grief qu'on puisse imputer au législateur — le même reproche doit être fait aux lois de 1920 et 1921 — c'est qu'il refuse de comprendre dans le calcul de l'impôt les éléments du passif des contribuables, c'est-à-dire les intérêts des dettes et des emprunts et les déficits d'exploitation.

La loi de 1924 ne frappe que le revenu qui était assujéti à l'ancien impôt de profession et ne représente plus qu'une caricature de l'impôt sur le revenu global, si on le compare à celui existant dans les pays de l'Europe occidentale.

Le rendement de l'impôt se ressentit de cette défaillance du législateur, pour l'année budgétaire 1924-1925, il était prévu 235 millions de levas, il n'en fut perçu qu'à peine 84 millions. (84.205.332).

L'impôt sur le revenu global n'avait donc pas réussi, cet état de choses amena le législateur de 1925 à modifier radicalement le système fiscal. Il rétablit l'impôt cédulaire sur les revenus des professions et des sociétés, et à titre *complémentaire*, il institua l'impôt global sur les revenus supérieurs à 100.000 levas.

CHAPITRE III

LOI RELATIVE A L'IMPOT SUR LES REVENUS DES PERSONNES ET DES SOCIETES

Publiée au Journal Officiel le 24 juillet 1925 N° 92
(en Bulgare : Journal d'Etat)

MODIFIÉE PAR LA LOI DU 27 MARS 1926
(Journal Officiel N° 292)

ET LA LOI DU 19 AVRIL 1927
(Journal Officiel N° 15)

Le législateur dans la loi du 24 juillet 1925 a compris à la fois l'impôt sur les professions, l'impôt sur les sociétés et l'impôt complémentaire sur le revenu global.

Nous étudierons succinctement les deux premiers impôts en nous réservant de traiter d'une manière très minutieuse l'établissement et le fonctionnement de l'impôt sur le revenu global.

a) L'IMPOT SUR LES PROFESSIONS

L'impôt sur les professions est un impôt sur le revenu des professions. Il frappe tous les sujets bulgares et les étrangers sans considération de domicile, par le fait seul qu'ils exercent une profession.

Toutes les professions, nous le verrons, sont frappées par cet impôt (sauf la profession agricole).

La loi les a réparties en cinq groupes :

1° Fonctionnaires.

2° Membres de professions libérales et des corps de métier.

3° Professions industrielles.

4° Professions commerciales.

5° Personnes tirant leurs revenus de capitaux et de biens.

Le premier groupe comprend d'abord tous les fonctionnaires de l'Etat, des départements, des communes, des établissements publics et privés.

Il comprend aussi tous ceux exerçant une profession où ne prédomine pas le travail manuel (employés), tous ceux, et c'est là semble-t-il le critérium établi par la loi, qui ont droit à une retraite ou pension, par conséquent les ouvriers des établissements de l'Etat, des départements et des communes.

L'impôt est dû pour les traitements et salaires et pour les rémunérations en nature supérieures à 12.000 levas, non compris les retenues opérées pour la constitution du fonds de retraite.

Le deuxième groupe comprend tous ceux exerçant une profession où le travail manuel prédomine (corps de métiers) et les membres des professions libérales ne touchant pas des appointements mensuels ou annuels fixes.

Le troisième groupe englobe toutes les professions où le nombre des ouvriers est supérieur à 20 et faisant subir à la matière une transformation mécanique ou chimique.

La catégorie des professions commerciales comprend

tous genres de commerce, le commerce des banques, de cliniques et de sanatoria privés, de commerce d'édition, concessionnaires de travaux communaux, etc.

Enfin la cinquième catégorie considère comme exerçant une profession tous ceux qui touchent les revenus de capitaux, intérêts de dépôts, d'emprunts, d'obligations, des arrérages, des rentes, des parts d'intérêts, des parts de fondateur et des tantièmes comme membres de conseil d'administration ou de vérification des comptes, etc.

Le taux de l'impôt

Il varie d'après les catégories de professions.

Ainsi il est de 4 % pour les fonctionnaires et employés. Ceux dont le revenu est inférieur à 20.500 levas, paieront 100 levas d'impôt. Sur ce montant, l'Etat prélève 60 %, la commune 30 %, le département 8 %, le fonds national des invalides 2 %.

Il est aussi de 4 % pour les membres des corps de métiers, mais pour les membres de ce groupe dont le revenu annuel ne dépasse pas 20.500 levas, l'impôt est de 100 levas.

Pour les membres des professions industrielles l'impôt est de 4,5 % ; mais ceux dont le revenu est inférieur à 20.200 levas paieront 100 levas.

Le taux est de 5 % pour les professions commerciales, ceux dont le revenu est inférieur à 20.000 levas verseront 100 levas.

L'impôt est également de 5 % pour les personnes exerçant la « profession » de rentier.

Pour les fonctionnaires et employés, artisans, commerçants, industriels et membres des professions libérales quand le revenu est inférieur à 100 levas, on opère à la base un abattement de 18.000 levas.

La loi s'applique également aux personnes morales : départements, communes, chambres de commerce d'industrie et d'agriculture. Banque nationale de Bulgarie, Banque d'agriculture de Bulgarie, Banque centrale des Coopératives, aux monastères, mosquées, pour les revenus qu'ils tirent des biens bâtis, et aux sociétés de personnes de commandite simple et aux sociétés à responsabilité limitée. Les associés de ces sociétés ne sont pas compris pour les revenus qu'ils en tirent pour éviter la double imposition.

EXONÉRATIONS ÉTABLIES

Les hommes de lettres, les traducteurs, les éditeurs pour leurs œuvres personnelles seulement, les agriculteurs pour la vente de leurs produits à la condition que ces ventes ne soient pas effectuées sur les marchés ou dans des magasins, les producteurs d'essence de rose (c'est la grande spécialité bulgare), les éleveurs de bestiaux, mais seulement pour les bestiaux qu'ils élèvent (sauf les éleveurs propriétaires de plus de 10 cochons, qui tombent sous le coup de la loi), les ouvriers, apprentis ou domestiques dont le revenu annuel n'atteint pas 12.000 levas, les ecclésiastiques pour les rémunérations qu'ils reçoivent, les troupes théâtrales d'amateurs, les indigents, les pêcheurs, chasseurs et débitants de tabac, les personnes touchant une pension quelle qu'en soit

l'origine, les députés, conseillers départementaux et municipaux quant à leurs traitements, les membres de chambres de commerce et d'agriculture pour leurs indemnités, les agents du corps diplomatique et les membres du corps consulaire rétribués par l'Etat qu'ils représentent (sous conditions de la clause de réciprocité), les revenus des fonds d'établissements et bienfaisance et des établissements et sociétés scientifiques et de secours mutuels dont les statuts ont été approuvés par la loi sont exemptés.

De même sont exonérés les intérêts des dépôts des caisses d'épargne et des dividendes des sociétés coopératives de consommation.

Le paragraphe 4 de l'article 4 spécifie formellement que la loi ne s'applique pas aux revenus agricoles parce que les agriculteurs sont soumis à l'impôt foncier.

*Précautions prises par le législateur
pour le recouvrement de l'impôt*

Le législateur a pris le soin de déclarer que pour faciliter le recouvrement de l'impôt, le montant en sera retenu sur les salaires et traitements et versés dans un délai de 30 jours au bureau de perception. De même pour les rentiers. Mais les revenus des corps et métiers, des professions commerciales, industrielles, etc, doivent être déclarés.

Dans les localités où il n'existe pas de bureau de perception, le recouvrement en sera effectué lors de la première tournée effectuée par le percepteur.

Pour les entreprises et établissements privés occupant

moins de 10 ouvriers, employés et serviteurs, la retenue de l'impôt sera faite par l'employeur.

La conséquence du principe de la retenue opérée par l'employeur c'est de substituer sa responsabilité au lieu et place de celle de l'employé.

La retenue de l'impôt est effectuée par la section du compte du budget du ministère des affaires étrangères pour les traitements et les rémunérations supplémentaires des sujets bulgares employés dans les légations, consulats, ou chancelleries et la part revenant au département ou à la commune est versée à la commune de Sofia et à la commission permanente du département (art. 9).

Pour l'impôt sur les rentes, obligations, dividendes, etc. c'est la Banque ou l'établissement de crédit qui en fera la déduction lors du paiement des coupons et le versera directement au percepteur dans un délai de 30 jours. Comme on le voit le législateur bulgare a résolu la question du recouvrement des impôts sur les valeurs mobilières d'une manière que d'aucuns jugeront un peu trop simpliste ; il n'a pas songé à rendre le titre nominatif obligatoire, comme l'ont préconisé certaines législations (l'expérience italienne semble avoir été décisive sur ce point ; on sait que le titre nominatif avait été déclaré obligatoire, mais devant le peu de résultats obtenus la loi italienne a reconnu à nouveau le titre au porteur).

(La loi française s'est contentée de favoriser, au point de vue fiscal, l'émission des titres nominatifs).

b) L'IMPOT SUR LES SOCIÉTÉS

Il est établi un impôt spécial qui vise toutes les sociétés

de capitaux, ainsi que les sociétés coopératives ; en un mot toutes les sociétés qui sont soumises à un contrôle public et sont obligées de publier leurs bilans (art. 26).

Sociétés exemptées de l'impôt

Les sociétés minières dans les conditions prévues par la loi, les sociétés d'encouragement à l'industrie nationale, les sociétés de bienfaisance, les sociétés d'instruction publique, les sociétés d'encouragement aux sports et toutes autres sociétés dont le but est d'utilité publique et dont les statuts et règlements ont été approuvés par l'autorité compétente, à la condition qu'elles ne réparent pas, sous quelle forme que ce soit, même dans l'hypothèse de liquidation de l'actif net, de bénéfices à leurs membres, échappent à l'impôt des sociétés. De même les associations coopératives quand leurs bénéfices annuels ne dépassent pas 10.000 levas.

Bases d'imposition des sociétés

C'est le bilan de la société qui sert de base pour l'imposition du bénéfice, mais on ne devra exclure ni les tantièmes des membres des conseils d'administration et de contrôle, cela s'entend, mais aussi, et c'est plus contestable, les dividendes et bénéfices non distribués et laissés pour l'exercice prochain, et les sommes constituées par les réserves et amortissements doivent être comprises dans le calcul de l'impôt.

Néanmoins, et par une dérogation tout à fait remarquable à ces principes, on a exclu du gain imposable :

1° Les amortissements jusqu'à 2 % pour les immeubles, 4 % pour les usines, 5 % pour les autres ins-

tallations et 10 % pour les machines et autres fonds mobilier.

2° Les sommes constituées par les fonds de réserve jusqu'à concurrence de 10 % du gain annuel.

3° Les sommes qui sont affectées dans les entreprises industrielles pour l'achat de nouvelles machines ou à l'augmentation et au perfectionnement desdites entreprises (art. 30).

Les réserves mathématiques des sociétés d'assurances, les sommes à recouvrer de débiteurs déclarés insolvables par les tribunaux et les créances déclarées douteuses par le conseil d'administration des sociétés et portées comme telles dans le bilan, ainsi que les bénéfices répartis par les sociétés coopératives entre leurs membres, proportionnellement aux produits consommés, échappent également à l'impôt sur les sociétés. L'article 29 de la loi exempte aussi les revenus mobiliers qui sont déjà exonérés par des lois spéciales et les revenus des actions des autres sociétés qui sont assujettis à l'impôt pour éviter la double imposition.

Le taux est fixé d'après la rentabilité des différentes sociétés, c'est-à-dire le rapport existant entre le revenu net réalisé et le capital effectivement versé. Ainsi pour les sociétés de banque, de commerce et d'assurance, dont la rentabilité est de 8 %, l'impôt est fixé à 8 %.

Pour celles de ces sociétés dont la rentabilité dépasse 55 %, l'impôt est de 16 %. Pour les sociétés de production agricoles et industrielles, si la rentabilité est de 8 %, l'impôt est de 7 % ; au-dessus de 60 %, l'impôt est de 15 %.

Pour les sociétés coopératives de crédit, de consumma-

tion, d'assurance et de production pour les premiers 50.0000 lévas de revenu imposable, l'impôt est de 5 % au-dessus de 2 milions, 12 %.

La loi a prévu le cas où la société ne présenterait pas son bilan ou autres documents justificatifs pour la vérification ou si, tous renseignements étant fournis, ils sont reconnus inexacts ; dans ce cas le fisc aura recours aux signes extérieurs pour la détermination du gain imposable (capital, chiffre d'affaire, réserves, etc.).

Il faut remarquer que, d'après une disposition formelle, l'impôt ne peut être inférieur à 2 pour mille du capital initial versé.

Pour les sociétés en liquidation, elles sont imposées seulement pour les bénéfices réalisés antérieurement à la liquidation ; les administrateurs devront, à cet effet, fournir au fisc tous renseignements utiles.

Les sociétés dont l'année d'opération ne concorde pas avec l'année civile seront imposées d'après l'année d'exercice (art. 31, remarque 3).

Pour la détermination de l'impôt sur les sociétés, tous les ans les administrateurs responsables sont tenus, après l'assemblée générale des actionnaires, de fournir au chef du fisc de l'arrondissement dans le délai d'un mois pour les sociétés bulgares et deux mois pour les sociétés étrangères, le bilan de la société accompagné des rapports des conseils d'administration et du conseil de contrôle.

La loi impose aux sociétés l'obligation de convoquer l'assemblée générale qui doit se prononcer sur les opérations de l'année, au plus tard le premier juin, sauf im-

possibilité dont l'appréciation est laissée à l'administration des finances.

Les sociétés étrangères qui ont des succursales en Bulgarie sont soumises à l'impôt. Pour le déterminer on aura égard aux renseignements fournis dans le bilan en tenant compte du capital versé en Bulgarie et au cautionnement consigné pour sa validité.

L'impôt sur les professions et l'impôt sur les sociétés sont fixés par la commission ordinaire.

Le contentieux comprend deux degrés de juridiction : la commission de contrôle et le pourvoi en cassation devant la haute cour administrative.

Nous l'étudierons à propos de l'impôt complémentaire sur le revenu global en même temps que le mécanisme de la commission ordinaire.

Nous nous contenterons d'indiquer que la déclaration doit en être faite par le contribuable et que la commission ordinaire fixe l'impôt pour trois années pour l'impôt sur les professions quand le revenu ne dépasse pas 100.000 levas et chaque année pour toutes les autres catégories.

Ainsi le législateur de 1925 obligé de procurer des ressources nouvelles au Trésor a organisé un système d'impôts assez complexe.

On peut les répartir en deux groupes :

A. Impôts sur les différents revenus :

1° L'impôt foncier (sur la propriété non bâtie) (impôt de répartition) ;

2° L'impôt sur les bâtiments (impôt progressif) ;

3° L'impôt sur les moutons et les chèvres, dit béglick ;

4° L'impôt sur les professions;

5° L'impôt sur les sociétés;

Et les autres impôts spéciaux (impôt militaire réorganisé par la loi du 13 mars 1922 et l'impôt d'exonération de prestation du travail obligatoire créé par la loi du 9 novembre 1921 à l'instigation du parti agrarien).

B. Impôt complémentaire sur le revenu global.

Notre étude portera surtout sur les *principes* que nous avons cru discerner dans la pensée du législateur.

La notion de revenu global a été très étudiée ces derniers temps et il ne pouvait s'agir de créer du nouveau.

La seule question, c'était d'adapter cette notion à l'économie du pays.

Nous pouvons, sur ce point, exprimer notre opinion personnelle : le législateur de 1925 a fait un effort méritoire dans ce sens.

Les autres impôts grèvent les contribuables dont le revenu est modeste. L'impôt global frappera les catégories les plus riches de la nation.

Ainsi le législateur a satisfait à la fois aux besoins du fisc et à la notion de plus haute de la justice.

c) L'IMPOT COMPLÉMENTAIRE SUR LE REVENU GLOBAL

Ce n'est pas la partie la plus originale de la législation fiscale bulgare d'après guerre.

Nous verrons, en effet, qu'elle s'est largement inspirée de la loi française de 1914.

Qu'est-ce donc que l'impôt complémentaire sur le revenu? C'est un impôt totalisateur et un impôt de superposition, a dit M. Allix.

Tous les revenus frappés par les autres impôt vont être repris dans leur ensemble « d'une façon globale » pour frapper la situation de fortune du contribuable.

Nous trouvons dans la loi de 1925 une idée semblable lorsqu'elle nous dit que ce revenu global est formé par l'*addition* des revenus nets réalisés des différentes espèces de professions, des revenus du capital, des titres, de l'élevage de bétail, etc., après qu'il en a été déduit toutes les dépenses considérées comme nécessaires et inhérentes à l'exercice de la profession.

C'est un impôt personnel puisqu'il distingue les contribuables d'après leur situation de fortune; on pourrait l'appeler l'impôt à fiches. Il est à tarif progressif, ce qui le marque d'un caractère de plus grande justice que les anciens impôts sans qu'il y ait lieu de s'arrêter à l'objection toute théorique de ceux qui prétendent que la progressivité conduit logiquement à l'absorption des gros revenus. On peut, en effet, établir un taux-limite, soit comme minimum de revenu imposable, soit comme maximum, après quoi la progression s'arrête, c'est-à-dire après un certain chiffre.

C'est un impôt qui est établi par foyer. C'est le chef de famille qui est frappé dans ses revenus et dans ceux de tous les membres de la communauté familiale qui vivent sous son toit : ici l'individu est replacé dans son milieu, l'homme sans foyer est une anomalie : même au point de vue fiscal, on devra considérer sa situation comme antisociale et lui réserver un traitement de rigueur.

Quelles sont les personnes frappées par cet impôt? Uniquement les personnes physiques, et ce seront celles

dont le revenu global annuel est supérieur à 100.000 levas, cette notion du minimum tient à la nature même de cet impôt.

Quant aux personnes, il s'appliquera : 1° aux sujets bulgares, nés en Bulgarie et y habitant ; 2° à toutes personnes habitant le royaume depuis un an, c'est-à-dire y ayant leur résidence habituelle, pour tous les revenus qu'ils touchent, même ceux gagnés à l'étranger ; et, 3° à toute personne, même habitant à l'étranger, pour le revenu gagné en Bulgarie. C'est là une notion abstraite, pourrait-on dire, de l'impôt : il est considéré en lui-même, la personne qui le doit mise à part, le revenu est frappé à l'endroit où il est né.

La question de la discrimination du domicile et de la résidence s'est posée également dans la législation bulgare. Elle n'a pas été résolue explicitement, mais du fait que la loi exige pour l'étranger un séjour ininterrompu d'une année, on peut soutenir qu'il y a domicile et non plus seulement résidence.

Pour le contribuable étranger ou bulgare qui a plusieurs domiciles, quel sera le domicile de l'imposition ? Ce sera celui qu'il habite continuellement, et mieux encore celui où il exerce sa profession de laquelle il tire les plus grands revenus. Dès lors ne sont pas imposables les personnes qui n'ont ni domicile, ni résidence, ni celles dont le revenu est inférieur à 100.000 levas. *Quid* pour le contribuable dont le revenu dépasse 100.000 levas ? Il devra faire une déclaration détaillée mentionnant combien de décares il a cultivés, combien il en a loués, et cela, dit la loi, avec la plus grande exactitude.

Le revenu doit être déclaré par le chef de famille, qui doit déclarer non seulement son revenu personnel, mais aussi celui de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui.

Nous pouvons, pour bien marquer la source à laquelle le législateur de notre pays a puisé, reproduire l'article 8, paragraphe I^{er}, de la loi française du 15 juillet 1914 :

« Chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui », c'est-à-dire de toutes les personnes qu'il déclare être à sa charge.

En Bulgarie, la communauté familiale a conservé les habitudes ancestrales de la vie en commun dans la maison des grands-parents : il arrive fréquemment que les fils, en se mariant, continuent à habiter avec leur père et ainsi de suite.

On connaît les critiques très vives qui ont été adressées à l'imposition par foyer dans toutes les législations où ce procédé a prévalu. C'est une prime, a-t-on dit, aux familles peu nombreuses si on considère le caractère progressif de l'impôt. Mais le législateur a décidé un abattement à la base de 20.000 levas pour chaque ménage pour charges de famille sur le montant du revenu imposable.

On a discuté aussi la question de savoir ce qu'il fallait entendre exactement par l'expression « chef de famille » employée très souvent par la loi. Le doute n'est pas permis : ce sera celui qui est à la tête de la communauté familiale : le père, s'il vit encore, et, à son décès, le fils.

Le critérium du droit fiscal est ici encore différent de celui du droit civil car la dénomination « chef de famille » pourrait s'appliquer à la mère. Quant à l'énumération des personnes vivant sous le toit familial, il s'agit uniquement des personnes composant la famille, ou des personnes à la charge du chef de famille, comme une parente âgée, un enfant recueilli ou adopté, mais non pas celles qui sont étrangères à la famille comme une gouvernante qui pourrait avoir des revenus personnels ou encore la femme qui vivrait maritalement avec le chef de famille.

Donc la famille, d'après le sens de la loi, c'est l'ensemble de toutes les personnes liées par la parenté du sang ou par la parenté provenant d'un mariage : le mari, la femme, les fils et les filles ; les fils mariés qui habitaient avec leur père, les frères et les sœurs du chef de famille, qui habitent et travaillent avec lui.

Mais les enfants du premier lit et les autres parents qui vivent provisoirement ou même habituellement dans la famille commune — ainsi que les domestiques attachés à la maison, ne sont pas considérés comme membres de la famille.

L'étranger domicilié en Bulgarie « fixé » dit la loi, et marié, bénéficiera-t-il au même titre que l'indigène de l'abattement de 20.000 levas ?

La loi est muette à ce sujet. Mais l'affirmative semblerait rationnellement s'imposer. En effet, l'étranger domicilié est assimilé pour la perception de l'impôt au national ; dès lors il semble que, sauf disposition contraire, il doive bénéficier des avantages de la loi. Il est vrai qu'on pourrait faire observer que la déduction pour

charges de famille a été introduite en faveur de la famille bulgare exclusivement, le législateur ne se souciant guère des mesures à édicter pour l'accroissement de la natalité des autres pays. Un argument en faveur de cette dernière opinion semble résulter de ce que la législation française, qui admet elle aussi des avantages pour charges de famille, a déclaré les réserver exclusivement aux Français, alors que pour l'assujettissement à l'impôt, elle ne fait aucune différence entre nationaux et étrangers.

La notion du revenu global familial

L'impôt complémentaire sur le revenu global est introduit pour les personnes physiques pour leur *revenu global familial* de l'année antérieure à l'imposition. Cette expression se rencontre constamment dans les textes législatifs. Il convient d'en dégager le sens technique.

Le revenu global familial, c'est le revenu du chef de famille et les revenus de sa femme et de tous les membres de la famille considérés comme tels par la loi, qui vivent en commun, qui travaillent en commun et qui constituent ainsi l'économie familiale.

Il y a donc présomption par la loi de mise en commun de toutes les ressources des membres de la famille travaillant ensemble.

Mais il est bien entendu que dans le revenu global imposable, le revenu *personnel* des membres de la famille, malgré qu'ils vivent, se nourrissent et travaillent en commun, ne doit pas entrer en ligne de compte.

Le chef de famille établit sa déclaration dans laquelle

il mentionne tous ses revenus et ceux des membres de la famille habitant et travaillant avec lui.

Mais il peut se faire que la femme de l'un des fils, ou du chef de famille, bien qu'habitant la maison familiale, possède des revenus personnels, ou exerce une profession distincte de celle du chef de famille; par exemple, le mari est tailleur et la femme est chapelière.

Ces revenus ne sont pas mentionnés dans la déclaration du chef de famille; ils feront l'objet de déclarations isolées. Chaque membre de la famille se trouvant dans notre hypothèse déclarera ses revenus provenant de son industrie propre ou de ses revenus propres, et il aura soin d'ajouter que le chef de famille a fourni une déclaration pour l'impôt complémentaire familial. (Instruction générale, paragraphe 56).

(On sait que pour le législateur français, le conjoint même possédant des revenus propres, n'a pas à fournir une déclaration séparée, sauf le cas de séparation de corps).

La déclaration du chef de famille, nous le verrons, doit être faite avant le 31 mars, et l'année d'imposition correspond à l'année civile.

En principe, le revenu d'un membre de la famille qui a habité séparément, plus de six mois avant la date de la déclaration, n'est pas pris en considération pour le revenu global familial.

Le chef de famille ne sera imposable que si le revenu net global familial de l'année antérieure est supérieur à 100.000 levas.

Différentes éventualités peuvent se présenter : le

revenu global familial peut être inférieur à 100.000 levas, ou même il peut être supérieur à 100.000 levas, mais en y ajoutant certains éléments qui sont déclarés réductibles par la loi, ou encore un membre de la famille peut, tout en faisant partie de l'économie familiale, posséder des revenus supérieurs à 100.000 levas.

Si la famille n'a pas de revenu global qui dépasse 100.000 levas, mais si les différents membres ont des revenus personnels dépassant cette somme, cette famille n'est pas imposable.

Les revenus particuliers des personnes constituant la famille ne s'additionnent pas ; ils figurent isolément sur chaque déclaration, et si, séparément, ils sont au-dessous de 100.000 levas, ils ne seront pas imposés, malgré que l'addition de ces revenus particuliers soit supérieure à 100.000 levas (paragr. 60 de l'Instruction).

La déclaration personnelle a précisément pour but de fixer l'impôt pour les revenus personnels, indépendamment du revenu global familial. C'est une dérogation au principe de la totalisation des revenus par le chef de famille.

Si le chef de famille n'est pas soumis à l'impôt complémentaire, son revenu étant au-dessous de la limite indiquée par la loi, mais si les membres de la famille (femme ou fils, etc.) ont des revenus personnels de plus de 100.000 levas, ils seront assujettis à l'imposition d'après leur déclaration spéciale, et, dans ce cas, la déduction des 100.000 levas non imposables se fait pour les différents membres de la famille (Instruction générale pour l'application de la loi, paragr. 56).

La famille peut être composée de fils mariés qui

exploitent avec le père la terre commune ou un commerce commun : dans ce cas, en dehors des 100.000 levas non imposables, on abattra 20.000 levas pour chaque ménage (mais non pour le ménage du chef de famille).

Tous les revenus sont-ils imposables?

Non. La loi donne une énumération de sources de revenus qui doivent être déduits dans le calcul de l'impôt.

C'est ainsi que pour les fonctionnaires de l'Etat, des départements, des communes, des établissements publics, on devra défalquer les frais de voyage faits à l'occasion du service ou pour le service, de même que les indemnités et frais de représentation alloués à certains hauts fonctionnaires.

Les représentants et directeurs d'entreprises privées et aussi tous ceux qui, à un titre quelconque, touchent des indemnités ou des rémunérations supplémentaires, à la condition toutefois qu'elles ne soient pas deux fois supérieures à celles accordées aux fonctionnaires, devront en faire la déclaration afin que l'agent du fisc ne les imposent pas.

Les traitements des députés, des conseillers départementaux et communaux, des membres des conseils des Ecoles, des membres des Chambres de Commerce, d'Industrie ou d'Agriculture, des agents du corps diplomatique et consulaire, et en général, de toutes les personnes jouissant du privilège de l'exterritorialité, d'après le droit international et sous condition de réciprocité, jouissent de la même exemption.

Les intérêts des titres des emprunts émis par l'Etat bulgare ou ceux des communes et départements autori-

sés par lui et déclarés exemptés par la loi de tous impôts. sont déclarés non imposables.

De grandes controverses se sont élevées au sujet des dividendes des actions et des tantièmes alloués aux membres des conseils d'administration et de contrôle des sociétés par actions et des associations coopératives : on a soutenu que toutes ces sommes constituaient des revenus-type, et qu'il était immoral de ne pas les taxer alors que le revenu du travail d'un paysan et de sa famille tombait sous le coup de la loi.

On a répondu, il est vrai, que les actions cédées aux membres d'un conseil d'administration et de contrôle et les tantièmes qu'ils prélevaient n'étaient que la contrepartie de la responsabilité qui leur incombait et des risques qu'ils couraient dans l'administration de la société. Les revenus des entreprises de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics, qui sont frappés par un impôt spécial, comme nous le verrons dans les amendements apportés à la loi de 1925, sont également à déduire.

Mais les revenus provenant des tantièmes, actions et parts d'intérêt, malgré qu'ils soient exemptés, doivent néanmoins être déclarés pour que l'on puisse déterminer les pourcentages de l'imposition. Dans ce cas, on calculera l'impôt en additionnant tous les revenus. Puis on commencera par abattre 100.000 levas. Après quoi, on ajoutera à la somme qui reste toutes les catégories de ces revenus exemptés et on calculera l'impôt pour eux comme s'ils n'étaient pas exemptés. On obtient ainsi un nombre X de levas, et on calcule l'impôt pour les revenus exemptés qu'on retranche pour avoir l'impôt dû de

la somme obtenue après la première opération (Instruction générale, parag. 62).

Exemple :

Le contribuable A possède un revenu global imposable de 200.000 levas. Il a en outre 50.000 levas provenant de dividendes et 30.000 levas de tantièmes qu'il a touchés comme membre du conseil d'administration dans une société par actions, et qui sont exemptés par la loi (article 24, paragr. 5). Ou bien le contribuable a un revenu total de 280.000 levas (imposable et non imposable).

On déterminera l'impôt comme suit :

Du revenu global de 280.000 levas, on déduit 100.000 levas non imposables et, pour le reste, 180.000 levas, on calcule l'impôt conformément au tableau de l'article 25 de la loi, savoir :

Pour 50.000 levas, à 2 %		1.000 l. d'impôt
— 50.000 — 4 %		2.000 —
— 50.000 — 8 %		4.000 —
— 30.000 — 12 %		3.600 —
		10.600 levas

On remarquera le mode de calcul : on opère par tranches de 50.000 levas. On calcule ensuite l'impôt sur les revenus exemptés : nous savons que ce sont les 80.000 levas de tantièmes ou de dividendes d'après le pourcentage initial :

Pour 50.000 levas, à 2 %		1.000 l. d'impôt
— 30.000 — 4 %		1.200 —
		2.200 levas

On déduit 2.200 levas de la somme de 10.600 levas, et ce qui reste, soit 8.400 levas, c'est l'impôt dû par le contribuable. Par ce mode de calcul, le pourcentage de l'impôt est augmenté malgré l'exemption accordée par la loi.

En effet, si on ne faisait pas cet aménagement, le montant de l'impôt aurait été de 3.000 levas.

Voici les taux établis par la loi :

100.000 levas non imposables.	
Les 50.000 suivants	2 %
La 2 ^e tranche de 50.000 levas	4 %
La 3 ^e tranche de 50.000 levas	8 %
La 4 ^e tranche —	12 %
La 5 ^e tranche —	16 %
La 6 ^e tranche —	20 %
La tranche de 100.000 levas après la sixième, c'est-à-dire 400.000 levas, jusqu'à 500.000	23 %
Au-dessus de 500.000 jusqu'à 600.000	26 %
Au dessus de 600.000 jusqu'à 800.000	30 %
De 800.000 levas jusqu'à 1 million	32 %
Après un million jusqu'à 1.500.000	34 %
De 1.500.000 jusqu'à 2 millions	36 %
Au-dessus de 2 millions, la progression s'arrête.	

Les contribuables dont le revenu global est au-dessous de 100.000 levas ne sont pas redevables de l'impôt malgré que leurs revenus totaux, avec celui exempté par la loi, dépassent 100.000 levas (paragr. 62 de l'Instruction générale).

Ainsi, supposons un contribuable ayant un revenu

total de 160.000 levas. Il ne sera pas imposé parce que sur ce revenu, il y a, nous le supposons, 75.000 levas exemptés à des titres divers.

En résumé, pour l'imposition de l'impôt complémentaire sur le revenu global familial, la première orientation doit être la recherche de l'économie familiale représentée par le chef de famille et ensuite le revenu personnel de chaque membre.

Le revenu imposable est constitué par l'addition des revenus nets réalisés dans les différentes espèces de profession, de l'agriculture, du capital, des titres, etc... Mais comment le contribuable établira-t-il les revenus dans sa déclaration? Il commencera par indiquer le revenu foncier, c'est-à-dire la quantité de décares qu'il cultive, ceux qu'il a loués, et le revenu brut qu'il en tire. En ce qui concerne les spiritueux et la culture du tabac le contribuable déclarera les chiffres inscrits dans le registre spécial de ces productions et en fera état dans sa déclaration (ce registre se trouve dans le bureau d'impôt, ou à défaut à la mairie). Les revenus des produits agricoles non vendus sont évalués d'après les prix courants.

De même, il est obligé d'énumérer les revenus qu'il tire de ses biens bâtis, mais il peut opter pour le revenu qui a été évalué par l'impôt spécial sur les bâtiments. Le contribuable déclarera le revenu qu'il tire du bétail, des valeurs mobilières, le bénéfice commercial ou industriel, les traitements ou salaires des professions commerciales et tout autre, quelle que soit sa provenance, même ceux qui se trouvent exemptés par des lois spéciales.

Mais toutes ces évaluations faites par le contribuable ne lient pas la commission ordinaire d'imposition, la quelle pourra procéder à une réévaluation.

D'autre part, l'impôt global étant calculé sur le revenu net, le contribuable fera mention de toutes ses dépenses.

Cela veut dire que la loi considère que pour chaque profession, il y a des dépenses inhérentes et nécessaires à l'exercice de cette profession et dont le fisc devra tenir compte.

Elles sont assez nombreuses et la loi de 1925 en a donné une longue énumération, qui, d'ailleurs, s'applique à l'impôt sur les professions, à l'impôt sur les sociétés comme aussi bien à l'impôt complémentaire sur le revenu global.

Nous noterons les principales :

On peut supposer que le contribuable soit le patron d'une entreprise industrielle ou commerciale. On comptera comme dépenses nécessaires les sommes payées comme salaires, traitements, rémunérations et même les plus-values de fin d'année données à titre d'étrennes. Le loyer de l'établissement et de tous les locaux servant à l'exercice de la profession, des frais de chauffage, d'éclairage, d'entretien, de téléphone, de surveillance, de transport. En Bulgarie aussi, il existe de nombreuses œuvres patronales privées pour les ouvriers ; elles seront considérées comme étant d'origine professionnelle. L'abonnement au *Journal officiel*, aux revues, bulletins, brochures et livres techniques, les dépenses pour la réparation de l'outillage, les honoraires dus pour consulta-

tions d'avocats au sujet de différends se rattachant à la profession.

Parmi les éléments qui doivent aussi être retranchés du total des revenus imposables à l'impôt général, il faut signaler les sommes dépensées pour l'achat de nouvelles machines et installations pour un meilleur rendement de l'entreprise (ce qui constitue une dérogation au principe), mais non celles destinées aux réparations et renouvellements pour lesquels la loi a prévu des amortissements annuels.

De même, on déduira pour l'amortissement des locaux et ateliers, 2 %, 4 % pour les usines, 5 % pour autres installations et outillage, et 10 % pour les machines et autres meubles.

L'assujetti devra défalquer les créances douteuses ou non recouvrables et les intérêts des emprunts et des dettes. En effet, la loi ne taxe que le revenu net, mais il faut qu'il s'agisse d'intérêts et non pas de remboursement de capital. La loi n'a pas d'ailleurs à ce sujet exigé un acte juridique soumis à une forme déterminée; en cas de contestation, le contribuable sera tenu de faire la preuve. Les intérêts que le contribuable a le droit de déduire sont les intérêts qu'il a payés au cours de l'année antérieure à l'année d'imposition. Il s'agit d'intérêts du capital emprunté pour assurer la marche de l'exploitation. Les primes d'assurance sur l'incendie et sur la vie sont aussi déductibles. Toutes ces déductions doivent figurer dans la déclaration à la rubrique du « passif ». Mais il est bien entendu que si toutes ces dépenses avaient été déduites lors de l'établissement de l'impôt sur la profes-

sion, elles ne sauraient l'être à nouveau pour le calcul de l'impôt global.

Quid pour les impôts d'Etat, les centimes additionnels et les impôts indirects?

La loi, contrairement à certaines législations qui n'admettent la déduction que pour les contributions directes et les taxes assimilées, l'admet pour les impôts indirects comme les droits de douane, d'exportation, et tous autres impôts perçus par l'enregistrement. Le contribuable les mentionnera dans le « passif » de sa déclaration et aura la charge de la preuve.

La législation bulgare admet la déduction de la somme payée au titre de l'impôt général sur le revenu. C'est là la dérogation la plus grave au principe de l'impôt. Mais il faut prendre garde que la déduction ne doit pas jouer deux fois. Ainsi un contribuable a retranché du chiffre de ses bénéfices l'impôt sur sa profession ; il ne pourra pas évidemment le retrancher à nouveau sur le total de ses revenus.

Le principe, c'est que les impôts dont on réclame la déduction sont ceux qui ont été payés au cours de l'année dont le revenu est déclaré.

Quid pour les déficits d'exploitation?

Remarquons qu'il ne peut s'agir d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole, qui ne fait pas de bénéfices, mais d'une exploitation dont les dépenses sont telles qu'elles constituent une perte effective. Ainsi, sup-

posons un propriétaire foncier qui a 30.000 levas de frais d'entretien et qui touche de ses fermiers 20.000 levas. Il n'est pas imposable sur un revenu qui n'existe pas.

La loi de 1925, si prolixie en certains endroits, se borne ici à déclarer que le contribuable sera exempté, s'il fait la preuve qu'il n'a plus que des dettes, c'est-à-dire des dettes provenant de l'exploitation et non pas des dettes personnelles.

*Autres dépenses considérées comme nécessaires
par la loi*

La loi reconnaît même comme dépenses déductibles et cela est un hommage rendu à la solidarité nationale, les sommes dépensées pendant l'année pour des œuvres de bienfaisance créées par des lois spéciales, comme l'œuvre des orphelins de la guerre, ou celles consacrées à des sociétés dont les statuts ont été approuvés par la loi.

Enfin, il peut y en avoir d'autres qui ne sont pas énumérées dans la loi et qui néanmoins pourront être reconnues comme dépenses nécessaires.

Mais pour celles-là, il sera statué par une commission spéciale comprenant le directeur des impôts, le chef de l'administration des impôts directs, un représentant du ministère du commerce, de l'industrie et du travail, un représentant du ministère de l'agriculture et des domaines de l'Etat, un membre de la Chambre d'industrie et de Commerce de Sofia, et un membre de l'Union des sociétés et de l'Union des coopératives. La décision de cette commission est soumise à l'approbation du Ministre des Finances.

*Le contribuable célibataire est-il frappé
d'une majoration à titre de pénalité?*

Nous avons vu que la loi de 1920 frappe le célibataire de 30 à 50 ans, d'une majoration d'impôt de 10 %. La loi de 1925 n'a pas reproduit cette disposition.

Or, c'est un principe de droit que toute disposition restrictive doit être formellement indiquée dans la loi, mais il y a une raison majeure pour admettre la non-imposition du contribuable célibataire.

Comment expliquer ce silence du législateur?

L'explication la plus simple est ici la meilleure : en Bulgarie, il n'existe pas de crise de la natalité; les familles sont nombreuses et les Bulgares se marient avant d'avoir atteint l'âge canonique de 50 ans.

Le législateur de 1920 avait cru habile de reproduire une disposition empruntée à la législation de l'Europe occidentale : mieux inspiré, celui de 1925 ne l'a pas reproduite.

Dispositions générales pour la fixation de l'impôt

Chaque contribuable reçoit par les soins de l'administration des finances une feuille avec toutes les énonciations relatives aux divers impôts et qu'il doit remplir et signer.

La déclaration doit être faite par la personne imposable, c'est-à-dire dans la grande majorité des cas par le chef de famille.

En cas d'absence, ou de tout autre cas de force

majeure, elle sera faite par le représentant du chef de famille, le plus souvent la personne du sexe mâle la plus âgée et le plus proche en parenté.

Les étudiants, les contribuables accomplissant leur service militaire, les personnes hospitalisées et celles détenues dans les prisons sont imposées au lieu de leur domicile habituel ou à l'endroit où elles possèdent la source la plus importante de leur revenu (art. 36).

La déclaration doit porter sur toutes les questions posées par l'Administration fiscale; elle sera signée et récépissé en sera remis par l'agent de fisc qui la recevra ou par le maire de la commune, s'il ne s'y trouve pas de représentant du fisc.

Si le contribuable est un illettré, la déclaration sera établie sans frais à la mairie par un employé de la mairie qui enregistra les réponses, en donnera lecture devant témoins et signera.

Dans les communes rurales, les déclarations des contribuables de la commune devront être remises au maire ou à un de ses représentants.

Dès qu'il est en possession de toutes les feuilles signées, le maire convoquera le Conseil municipal.

La loi a voulu que le Conseil municipal, représentant de tous les habitants de la commune et connaissant leurs sources de revenus, procédât à un examen des déclarations.

Le Conseil municipal peut donc, s'il estime erronée ou entachée de fraude la déclaration, demander au contribuable toutes explications utiles et dans le délai d'une semaine lui demander de rectifier sa déclaration.

Mais peut-il le faire, malgré les déclarations contraires du contribuable?

Le Conseil municipal, nous l'avons dit, convoque le contribuable afin qu'il rectifie sa déclaration. Si le contribuable s'y refuse, le maire, sur la déclaration elle-même, fait mention de ce refus et il signe avec deux conseillers.

Ces remarques feront l'objet d'un procès-verbal dressé par l'agent du fisc, comme constituant une infraction, quand il vérifie les déclarations.

L'instruction générale donne également au Conseil municipal, mission de s'occuper de ceux des contribuables qui n'ont pas fait de déclaration. Dans ce cas, un acte sera dressé dans lequel sont énumérés les nom et prénoms des contribuables, les sources des revenus que le Conseil municipal peut connaître.

L'agent du fisc, lorsqu'il accomplit ses tournées dans les communes rurales, est obligé de vérifier si le Conseil municipal a accompli les obligations qui lui incombent et il vérifiera à son tour quels sont les contribuables dont le revenu est supérieur à 100.000 levas et qui n'ont pas fourni de déclaration.

Les conseillers municipaux et les maires qui, délibérément, ont dissimulé le nom de quelques contribuables assujettis à l'impôt, sont responsables, d'après l'article 431 du Code pénal.

Dans les agglomérations où se trouve une perception, la vérification est faite par l'administration fiscale.

Dans les villages, il y a donc deux contrôles : le contrôle municipal et le contrôle de l'agent du fisc.

La Commission ordinaire

Les déclarations sont envoyées ensuite au bureau du fisc où elles vont faire l'objet d'une vérification émanant d'une commission appelée Commission ordinaire.

Cette Commission est composée de quatre membres. L'adjoint du chef du fisc ou son représentant en est le président. Les autres membres sont : un agent de l'Administration fiscale, le maire de la commune intéressée quand l'établissement de l'impôt se fait pour cette commune ou son adjoint et dans les villes ayant une importance commerciale ou industrielle, un représentant de chaque profession ou commerce, comptant plus de cinq contribuables, élu par les intéressés ou, à défaut, par le Conseil municipal.

Les décisions de ces Commissions sont motivées et ont force de loi si elles ont été prises par plus de deux membres et si l'absence des autres membres a été excusée. Dans le cas de défaut d'excuse, les membres absents sont passibles d'une amende de 500 à 1.000 levas prononcée par le président dont la décision à ce sujet est susceptible d'appel devant le ministre des Finances.

Après deux absences consécutives le président a le pouvoir de remplacer les membres défaillants par des conseillers municipaux.

La Commission ordinaire examine les déclarations et les rectifications ou les observations des contribuables à ce sujet, et c'est elle qui fixe l'impôt.

Elle peut citer le contribuable, lui demander toutes explications utiles.

Elle peut se renseigner par tous les moyens : s'agit-

il, par exemple, d'une entreprise industrielle, elle peut demander communication des livres de comptabilité, interroger les employés et ouvriers.

Mais elle est tenue de justifier ce qu'elle croit être une dissimulation du véritable revenu, elle fournira au contribuable toutes preuves à ce sujet. Les renseignements fournis préalablement par les agents du fisc ne lient pas la Commission.

La loi spécifie que les fonctionnaires et les membres de la Commission ordinaire doivent se décider d'après l'équité et en toute impartialité.

Comment la Commission ordinaire fixera-t-elle l'impôt ?

Nous l'avons vu, elle est en possession des déclarations des contribuables, des renseignements fournis par les agents du fisc lors de leur tournée pour la vérification des déclarations, l'établissement du véritable revenu annuel imposable sera dès lors fixé en tenant compte de l'espèce et du caractère de la profession, de l'importance du local où la profession est exercée, de la situation commerciale de la ville ou du village, le capital engagé, le chiffre d'affaires, le nombre des ouvriers et des employés, l'importance de l'outillage, l'aptitude individuelle des contribuables, le nombre des co-associés, et enfin elle prendra en considération les dépenses nécessaires.

Quand il n'existe pas de données véritables, la Commission établira le revenu d'après les signes extérieurs, sauf dans le cas où le contribuable vit de la vente de ses biens et du crédit qu'il peut encore trouver (art. 48).

Le revenu ainsi constaté par la Commission ordinaire est enregistré pour la fixation de l'impôt global.

Si le contribuable faisait la preuve que l'un des membres composant la Commission ordinaire a agi par vengeance ou au mépris de tout droit, il serait, au même titre que les fonctionnaires prévaricateurs ou ayant négligé gravement leurs fonctions, justiciable du Code pénal.

La Commission ordinaire ayant terminé ses délibérations, au plus tard fin avril, elle dresse la liste de l'imposition pour chaque contribuable. Elle l'envoie ensuite aux maires afin qu'ils en avisent les intéressés.

Cette liste doit être rendue publique par l'affichage.

C'est là, on peut le constater, une disposition heureuse de la loi bulgare.

Cet affichage a une grande importance, car il marque le point de départ des délais pour les voies de recours.

De plus, le représentant du fisc envoie à chaque contribuable ou à son mandataire un avertissement, et pour ceux dont le domicile lui est demeuré inconnu, il en avertit le maire la commune qui fera toutes recherches utiles.

Le contribuable qui aurait quitté la commune, ou qui y reviendrait par la suite, devra aller à la mairie chercher sa feuille d'imposition.

Pour les personnes qui se trouvent à l'étranger et dans le cas où leurs parents n'auraient pas effectué de déclaration en leur lieu et place, comme la loi le permet, le Ministre des Finances peut, à la suite d'une demande portant attestation de leur absence, faire courir à nouveau le délai en leur faveur.

La Commission de contrôle

Dans le délai de deux semaines après l'affichage de l'avertissement reçu par le contribuable, la décision de la Commission ordinaire est susceptible d'appel devant la Commission de contrôle. Il en existe une par arrondissement.

Cette Commission est composée comme suit : *président*, un membre de la cour civile du département où le juge de paix, là où il n'existe pas de Cour départementale.

Membres : le chef du fisc de l'arrondissement, le directeur ou le représentant de la Banque Nationale de Bulgarie, le représentant de la profession du contribuable, désigné par les membres de cette profession, ou, s'il n'existe pas d'association professionnelle, c'est le représentant du Conseil municipal du lieu où siège la Commission.

Il faut remarquer que le recours n'émanera pas seulement du contribuable. Il peut l'être aussi par le fisc lui-même.

En effet, il peut arriver que, dans la décision signée des membres de la Commission ordinaire, opérant l'examen des déclarations et la fixation de l'impôt, l'un d'eux ait exprimé l'avis que l'impôt établi ne correspondait pas au véritable revenu, ou que le chef du fisc lui-même, malgré l'avis de tous les membres de la Commission, ait manifesté par écrit une semblable opinion.

Dans cette hypothèse, il y a recours fait dans l'intérêt du fisc et par le fisc.

Le recours étant formé soit par le contribuable, soit par le fisc, le chef de l'arrondissement des finances devra prendre ou faire prendre tous les renseignements nécessaires sur la demande en question. Il peut arriver que la Commission de contrôle ait à se prononcer sur des documents qui n'ont pas été soumis à l'examen de la Commission ordinaire.

Le chef de l'arrondissement des finances devra le mentionner dans son rapport, de même qu'il exprimera son opinion personnelle sur la demande qui fait l'objet du recours.

Cette opinion n'a qu'une valeur documentaire et ne lie pas la Commission de contrôle.

La Commission de contrôle fera connaître au contribuable le jour fixé pour l'examen du recours.

L'intéressé est ainsi appelé à exposer ses motifs, les raisons qui l'ont fait agir.

La Commission de contrôle, au préalable, se sera renseignée sur les revenus véritables du contribuable.

Si elle estime qu'elle n'a pas les éléments nécessaires pour se prononcer, elle peut désigner des experts.

Les conclusions des experts ne lient pas la Commission qui est obligée d'exprimer et de motiver son avis quand elle passe outre à leurs conclusions.

Les experts sont payés cent levas par jour, au compte de la partie qui a réclamé l'expertise (art. 59).

La Commission a le droit d'augmenter ou de diminuer l'impôt. La décision motivée est portée sur la

déclaration de l'intéressé. Elle est signée par tous les membres et communiquée au contribuable.

Les débats de la Commission sont présidés par le chef du fisc de l'arrondissement, si le magistrat ou le juge de paix sont absents. Les décisions sont valables si elles ont été prises par le président et deux autres membres (art. 55). Le président de la Commission de contrôle, de même que le président de la Commission ordinaire a voix prépondérante.

Dans les grandes villes, le ministre des Finances peut décider la formation de deux ou plusieurs Commissions de contrôle (même règle pour la Commission ordinaire).

Au cas d'opinions divergentes et motivées, soit du président, soit de quelque autre membre de la Commission, portant sur l'irrégularité de l'impôt, on considère qu'il y a recours en cassation formé dans l'intérêt et par le fisc.

La loi de 1925 contient, dans ses dispositions, la rédaction de l'article 63 ainsi conçu :

« Les erreurs évidentes des Commissions ordinaires ou de contrôle peuvent être rectifiées par le chef du fisc après approbation du ministre des Finances, au cas de demande du contribuable et malgré que les décisions soient entrées en vigueur. »

De quelles erreurs s'agit-il ici ? Nous avons cherché dans le règlement de l'Instruction générale édicté pour l'application de la loi, l'hypothèse visée par le législateur. Nous n'avons rien trouvé.

De nombreuses circulaires ministérielles se rapportant manifestement à un manque de technicité profes-

sionnelle de certains fonctionnaires des Finances nous font croire qu'il s'agit d'erreurs lourdes, mais sans aucun élément de fraude.

Au surplus, ce texte obscur n'offre pas grand danger, puisque l'erreur n'est corrigée qu'à la demande du contribuable, c'est-à-dire en réalité pour le dégrever.

Le pourvoi en cassation

Le recours devant la Commission de contrôle n'épuise pas les moyens de défense du contribuable.

Les discussion de la Commission sont, en effet, susceptibles d'un recours en cassation porté devant la haute cour administrative, qui correspond dans l'organisation française au Conseil d'Etat.

Dans quel délai ? Dans un mois à partir du jour de la communication au contribuable de la décision de la Commission de contrôle.

Le recours en cassation n'est pas suspensif.

Perception de l'impôt et pénalités

L'impôt complémentaire sur le revenu global est perçu par les percepteurs d'après l'ordre et dans les délais prévus dans la loi sur la perception des impôts directs (art. 64.).

Quid pour l'impôt des personnes de passage, des commerçants ambulants ?

Un texte spécial de la loi, article 65, vise ces catégories de contribuables. Il édicte que l'impôt est fixé par les agents du fisc sans imposition, c'est-à-dire qu'il est fixé d'après le revenu possible et qu'il est recouvré

en même temps, volontairement ou par contrainte.

Le même texte s'applique aux personnes exerçant des professions saisonnières ou touchant des revenus occasionnels.

Il est évident que l'impôt global ne sera exigé que si le revenu de ces professions est supérieur à cent mille levas.

Mais ces contribuables ne sont pas soumis à l'arbitraire fiscal. Ils peuvent, dans un délai très court — 14 jours — former un recours devant la Commission de contrôle.

Ce recours sera adressé au chef du bureau du fisc, qui transmettra la demande en y joignant la quittance de l'impôt perçu.

Dans le délai d'un mois après la décision de la Commission de contrôle communiquée à l'intéressé, un recours en cassation est possible.

Pour tous les impôts pour lesquels un recours a été formé devant la Commission de contrôle, ils sont perçus après la décision intervenue.

*Hypothèse où le contribuable n'a fourni
aucune déclaration*

Le cas — assez rare, il est vrai dans les communes rurales — où aucune déclaration n'est fournie par le contribuable, ou, hypothèse plus vraisemblable, où il a fourni une déclaration inexacte peu se présenter.

Le fisc n'est pas obligé de le mettre en demeure, s'il ne remplit sa déclaration, le mois de mars écoulé, il est censé n'avoir voulu fournir aucune indication sur ses revenus. Il sera imposé d'office.

Le fisc tiendra compte des indices extérieurs, des dépenses et aussi de tout ce qui lui paraîtra susceptible de fixer la base d'imposition.

Mais, de plus, le contribuable est frappé d'une pénalité. Il peut être imposé au double des revenus non déclarés. L'agent du fisc remet à la personne qui se trouve dans cette situation un acte qui doit être signé par elle ; cet acte signé constitue une sorte d'aveu comme quoi elle n'a pas fourni de déclaration, et il sert de preuve justificative au chef du fisc pour établir la majoration au double.

Copie de cet acte est envoyée au contrevenant, pour explications. Dans le délai de 14 jours, il est envoyé à la Commission ordinaire qui pourra imposer, avec ou sans amende.

Le contribuable qui n'a pas fait de déclaration peut-il exercer un recours en dégrèvement ?

Le législateur, malgré la faute ou la présomption de fraude, permet au contribuable dont la déclaration est incomplète, ou même en l'absence de toute déclaration, de se pourvoir devant la Commission de contrôle, après la décision de la Commission ordinaire.

Le recours en cassation devant la Haute Cour administrative est également possible.

L'agent de l'administration fiscale qui a commis une négligence grave dans l'établissement des feuilles peut, outre les sanctions disciplinaires et administratives, être frappé d'une amende de 100 à 500 levas.

La loi a multiplié les sanctions contre les maires et conseillers municipaux qui, soit par intention dolosive, soit par malveillance, n'ont pas rempli leur devoir. Ils

peuvent être frappée d'une amende de 500 à 1.000 levas et d'une peine d'emprisonnement.

Les amendes encourues dans toutes les hypothèses que nous venons d'envisager font l'objet d'un procès-verbal qui doit être signé par le chef du fisc de l'arrondissement.

Toutes ces amendes dressées par le chef du fisc sont susceptibles d'un recours devant le ministre des Finances, dans le délai de deux semaines, et la décision du ministre peut être portée devant la Haute Cour administrative.

La prescription de tous les actes délictueux résultant de négligences ou de fautes volontaires ou de tous autres actes pour la déclaration, l'établissement, la répartition et la perception de l'impôt, est acquise dans le délai d'un an.

La loi de 1925 abroge la loi sur l'impôt des sociétés de 1920 (1), et la loi de l'impôt sur le revenu global de 1920, avec ses modifications et amendements.

Mais le législateur a aggravé singulièrement l'impôt foncier rétabli en 1924 ; il le porte au double (art. 84) et en fixe la répartition de la manière suivante :

La moitié à l'Etat ;

61 % à la commune ;

20 % au département ;

10 % au fonds d'invalides de la guerre ;

10 % pour la construction de nouveaux chemins de fer et des ports.

(1) Voir Bainoff : L'imposition des sociétés en Bulgarie (thèse pour le doctorat, Paris, 1925).

Amendements apportés à la loi de 1925

Un certain nombre d'amendements ont été apportés à la loi de 1925. Ils répondent à des préoccupations différentes.

Ainsi, les entrepreneurs de travaux effectués pour le compte de l'Etat, des départements, des communes, des établissements publics ne sont pas assujettis à l'impôt sur les professions ni à l'impôt sur le revenu global, mais à un impôt spécial qui est fixé ainsi :

Pour la première tranche d'un million,	10	pour	mille;
pour la deuxième tranche d'un million,	15	—	—
pour la troisième tranche d'un million,	20	—	—
pour la quatrième tranche d'un million,	25	—	—
pour la cinquième tranche d'un million,	30	—	—
et au dessus de cinq millions,	40	—	—

Cet impôt est ainsi réparti :

70 % pour l'Etat ;

5 % pour le département ;

5 % pour les Chambres de Commerce et d'Industrie;

20 % pour la commune.

Après la ratification de l'adjudication, ou au plus tard lors de la conclusion du contrat avec l'Etat, la commune ou le département, les entrepreneurs doivent payer l'impôt, sinon l'adjudication est résiliée.

Pour les entreprises de construction ou de travaux publics, l'impôt sera retenu à chaque paiement partiel effectué par l'agent comptable.

Les fonctionnaires qui ont signé le contrat d'adjudication et les agents de l'Etat ou de la commune sont

responsables solidairement pour la non-retention de l'impôt.

L'impôt doit être retenu même quand l'adjudication a lieu à l'amiable.

Il peut arriver que, à cause de travaux complémentaires, l'Etat ou la commune soient redevables d'une certaine somme à l'entrepreneur, dans ce cas l'impôt sera dû et retenu sur cet excédent.

Dans le cas où par suite de manquement de l'entrepreneur aux clauses insérées dans le cahier des charges, l'adjudication serait résiliée, l'impôt retenu ne sera pas restitué.

Ces règles ne concernent pas les entrepreneurs exécutant des travaux pour le compte de particuliers ou d'entreprises privées.

Ils sont imposés d'après les règles concernant les professions.

Conclusion critique

On a tout dit pour et contre le revenu global, depuis que le problème fiscal est à l'ordre du jour et que les Etats modernes, surtout ceux qui ont pris part à la grande guerre européenne, ont vu leurs finances s'effondrer en même temps que, par une singulière inopportunité, ils étendaient leurs attributions.

L'impôt sur le revenu global est personnel, direct et progressif. Il faut bien se garder de le confondre avec l'impôt sur les revenus. Tandis que ce dernier impôt concerne les différentes activités du contribuable, qu'il réalise leur différenciation, l'impôt sur le revenu global

atteint le revenu net et effectif. Sa souplesse et son élasticité sont très grandes.

Il permet d'apprécier la force économique de celui auquel il s'adresse et de le frapper, non pas dans ses revenus éventuels, mais dans tous ceux qu'il a véritablement créés dans son milieu social.

Il ne s'agit pas d'un prélèvement sur le capital qui pourrait peut-être tarir la richesse acquise et entraver le libre développement des initiatives individuelles.

Il est vrai que certaines législations ont compris sous cet impôt certains revenus comme les successions. Mais c'est là une dérivation contestable du principe et dont l'explication doit être recherchée dans les énormes besoins fiscaux de l'Etat.

L'impôt sur le revenu global a pu s'acclimater dans tous les grands Etats européens, en France, où il existe depuis 1914, en Allemagne, en Angleterre.

Le législateur ne s'est peut-être pas toujours soucié des conditions économiques du pays dans lequel il opérait. L'impôt sur le revenu global présuppose une civilisation commerciale et industrielle largement évoluée, des courants économiques très intenses.

Il peut exister comme impôt principal ou comme impôt complémentaire ; son échec là où on a tenté de l'introduire à la place de tous les impôts existants, comme cela s'est passé en Bulgarie, en 1921, ne prouve pas qu'il ne puisse remplir cette fonction, mais est le fait d'une insuffisante préparation politique et de l'inaptitude de la part de l'autorité fiscale à saisir toute la complexité de la matière imposable.

Les partisans de cet impôt, qui, au point de vue politique, appartiennent aux partis démocratiques avancés, estiment qu'il constitue un moyen efficace de lutte contre les impôts indirects particulièrement lourds pour la classe pauvre. Nous ne prétendons pas que, dans l'état économique actuel, l'impôt sur le revenu global puisse être l'impôt unique, mais nous pensons que c'est l'impôt de justice et que, même au point de vue fiscal, c'est celui qui correspond le mieux aux fameuses règles d'Adam Smith, car c'est un impôt d'équité : sa progression fait qu'il est moins lourd pour ceux dont les revenus sont moins élevés ; il n'est pas arbitraire, chaque contribuable connaissant par avance ce qu'il doit payer, sa perception est facile et on ne réclame aucun sacrifice inutile.

On peut aller jusqu'à dire que l'impôt sur le revenu global comme impôt unique conduirait à des injustices choquantes : ainsi le travail est considéré comme un revenu au delà d'un certain chiffre et il est imposé comme tel ; on admet certaines déductions comme dépenses nécessaires à la profession, mais on n'a pas songé aux frais d'éducation, à la déduction d'une certaine somme pour frais de maladie, de vieillesse prématurée.

Pour d'autres catégories de contribuables, l'Etat peut percevoir d'autres impôts ; le rentier paiera pour ses coupons, mais il paiera aussi pour sa profession, pour le chiffre d'affaires qu'il fait, ou en qualité de propriétaire, etc.

L'économie moderne tend à s'individualiser ; chacun peut évaluer numériquement sa richesse véritable ; l'impôt s'adaptera parfaitement et, par le fait des déduc-

tions, il n'étouffe aucune entreprise ni ne décourage aucun effort.

C'est là l'impôt qui convient au citoyen moderne ; l'Etat est pauvre, mais c'est lui qui lui permet de s'enrichir ; ce n'est pas la conception de « l'Etat gendarme » ; l'impôt est dû parce que l'Etat a besoin d'argent pour assurer tous les services de la nation.

L'Etat effectue un prélèvement sur l'ensemble des revenus du contribuable, à titre d'associé, de copartageant ; toute autre argumentation est stérile.

Les revenus atteints par l'impôt global sont des revenus nets et réels en argent et en nature, c'est-à-dire les moyens du contribuable préparés pour donner satisfaction à ses besoins personnels.

Mais cet impôt doit-il être déduit comme dépense nécessaire ? Il est rationnel d'admettre la déduction des impôts cédulaires : l'impôt sur les bénéfices agricoles fait partie des frais de l'exploitation ; l'impôt sur les salaires et traitements est une partie des frais d'exercice de la profession.

Mais comment pourrait-on soutenir que l'impôt sur le revenu global est une dépense nécessaire des revenus ?

C'est là qu'apparaît, selon nous, le caractère spécial de cet impôt. C'est un impôt de superposition, mais l'intervention de l'Etat ici apparaît avec un autre caractère.

Pour tous les autres impôts, on peut dire qu'ils affectent le caractère de contribution volontaire ou forcée aux frais d'exploitation de la machine administrative et sociale ; par l'impôt sur le revenu global, l'intervention

de l'Etat ne peut se justifier que si l'on conçoit cet impôt comme une sorte de part réservée à la collectivité.

Sans doute, nous l'avons dit, ce sont les besoins fiscaux qui déterminent la création de nouveaux impôts, mais il est bien vrai que, dans la pensée du législateur, il ne s'agit plus de réclamer une aide ou une assistance. L'Etat dit au contribuable : « Tu as payé parce que tu es médecin, professeur, ouvrier ou rentier, parce que tu as des terres ; maintenant, sur l'ensemble de tous tes revenus, je te réclame une quote-part, et celle-là tu ne la déduiras pas, parce que c'est ma part à moi, Etat, représentant la collectivité nationale. »

Les adversaires de l'impôt ne s'y sont pas trompés ; ils ont dit que c'était un véritable prélèvement opéré sur l'ensemble des revenus par l'Etat.

On peut dire, en développant les idées émises par le professeur Adam Wagner, que l'impôt sur le revenu global s'est imposé parce que l'économie classique est périmée ; l'économie nouvelle, le développement du machinisme dans la production, le développement des moyens de crédit, autant d'aspects nouveaux qui devaient contribuer à l'augmentation des forces économiques de l'individu.

Les législations occidentales admettent comme dépenses déductibles : les intérêts des dettes payées pour les capitaux engagés dans l'entreprise, les matières premières, les traitements et salaires, les impôts effectivement payés, etc.

On s'accorde à reconnaître que ce sont là des dépenses productives de revenus.

La recherche du revenu s'effectue ordinairement par

déclaration, parce que la constatation par les signes extérieurs serait ici tout à fait insuffisante, surtout pour les gros revenus. Elle tend d'ailleurs à disparaître et à ne plus jouer qu'à titre de pénalité. Le contribuable indiquera les dépenses déductibles et, s'il est de bonne foi, l'autorité fiscale enregistrera ses déclarations.

Pour les revenus moyens, on peut recourir à des procédés approximatifs ; ce sera la déclaration de l'employeur ou les indices extérieurs.

D'ailleurs, l'existence de cet impôt finit par s'imposer aux habitudes du contribuable ; il crée chez lui des dispositions à la sincérité ; il peut être un stimulant de moralité : pourquoi les relations avec l'Etat, avec le fisc seraient-elles gouvernées par des règles d'une morale spéciale qu'on rougirait d'appliquer dans les relations ordinaires de la vie ?

Mais les abus sont aussi à redouter de la part des fonctionnaires chargés de l'établissement de cet impôt.

Toutes les législations les ont prévus et elles ont multiplié les moyens de défense du contribuable.

Une autre question délicate peut se poser : c'est celle du degré d'aptitude professionnelle des agents du fisc.

Chez nous, en Bulgarie, nous souffrons de l'insuffisance de préparation du personnel administratif.

L'introduction du contrôle municipal, c'est-à-dire par l'autorité qui dans les communes paysannes est la plus apte à adapter l'impôt à la mentalité de l'exploitant de la terre, est à retenir. Si l'impôt sur le revenu global a réussi à s'acclimater dans les campagnes, c'est à elle qu'elle le doit.

Les adversaires de l'impôt ont insisté surtout sur deux

arguments d'inégale valeur : la fuite des capitaux et la violation du secret professionnel.

Le premier de ces arguments perd chaque jour de sa valeur ; en effet, sous des formes diverses, il existe dans les Etats européens un impôt qui frappe les revenus des capitaux.

Si les capitaux s'expatrient, ce n'est pas la crainte de cet impôt qui en est la cause, mais plutôt l'état difficile de la Trésorerie dans certains pays, qui fait redouter aux capitalistes des mesures de confiscation.

Or, l'impôt sur le revenu global, s'il est loyalement appliqué, doit produire des ressources nouvelles qui peuvent suffire aux besoins de l'Etat.

La question du secret professionnel est plus complexe. Mais il s'agit de savoir ce qu'on entend sauvegarder.

Le secret des affaires ou des tractations des contribuables sont très respectables, mais, dans la même mesure, il concerne les autres impôts, comme l'impôt sur les revenus, par exemple.

Le fisc a le droit de rechercher, par tous les moyens, l'existence du revenu, c'est-à-dire de la matière imposable, comme un juge d'instruction a le droit de prescrire toutes recherches utiles pour la découverte de la vérité.

Mais, dira-t-on, le contribuable n'est pas un inculpé. Mais ses déclarations peuvent paraître suspectes ; dès lors, il n'aura qu'à s'en prendre à lui-même si on exige la preuve de ce qu'il avance.

L'impôt sur le revenu global, c'est l'impôt de l'avenir. Les besoins des Etats iront en augmentant ; nous assistons à la naissance d'une législation protectrice du tra-

vail, des assurances sociales, des risques de chômage : c'est la grande digue qu'il s'agit d'élever pour combattre la poussée socialiste ou même bolcheviste dans les classes ouvrières. Dans quelles caisses les Etats prendront-ils les ressources nouvelles indispensables à la réalisation de ces mesures ?

Sans doute, on peut contraindre les employeurs à y participer dans une mesure qu'il s'agit de déterminer.

Dans l'augmentation des impôts directs ? Mais qui pourra mesurer les répercussions de pareilles augmentations et n'est-on pas arrivé à la limite de l'effort qu'on peut demander au contribuable ?

C'est l'élasticité de l'impôt sur le revenu qui permettra à l'Etat de faire face à ces nouvelles obligations.

Seulement, il est indispensable que les administrations fiscales aient à leur disposition un personnel technique d'une valeur éprouvée.

Il existe dans tous les pays une crise du fonctionnarisme, mais c'est surtout dans l'administration des Finances que ses conséquences peuvent être redoutables.

En résumé, les conditions qui ont milité en faveur de l'introduction de cet impôt sont de différents ordres : elles sont d'abord d'ordre politique.

L'impôt sur le revenu global est devenu le programme de tous les grands partis politiques de « gauche » : il s'agit de satisfaire aux aspirations d'égalité, de justice, chez un grand nombre de petits bourgeois ou d'ouvriers artisans à la limite de la bourgeoisie, qui voient dans son fonctionnement un moyen de combattre les privilèges économiques des classes possédantes. Mais ces aspirations se trouvent être utilisées par les dirigeants

des Etats, qui examinent la question au point de vue financier.

En Bulgarie, nous pouvons affirmer que c'est surtout le point de vue fiscal qui a constitué l'argument décisif. Qu'on imagine notre pays après la guerre, avec un système d'impôts qui ne fonctionnait plus, obligé de faire face aux réparations des traités de paix et de servir des pensions aux invalides et aux familles des combattants. Les caisses du Trésor étaient vides, l'Etat fabriqua de la monnaie de papier. On sait ce qu'il advint : l'inflation, la crise économique, tout cela aggravé de dissensions politiques qu'on peut difficilement se représenter dans les pays de l'Europe occidentale.

Les gouvernements d'après guerre se contentaient d'augmenter les impôts indirects. On peut appeler cette opération : l'anesthésie fiscale. On endort le contribuable.

Mais la vie devenant chaque jour plus chère, il finit par se réveiller. Les hommes d'Etat bulgares connaissaient les impôts nouveaux qui avaient été introduit dans certains grands Etats européens. L'idée de l'impôt sur le revenu global devint rapidement populaire, parce que le gouvernement avait déclaré que, par ce moyen, il ferait payer davantage aux populations des villes.

Mais c'était là un mythe, pourrait-on dire, car la Bulgarie est un pays de paysans ; les habitants des villes n'ont jamais pu remplir les caisses de l'Etat.

Au point de vue économique, l'introduction de l'impôt sur le revenu global était-il possible ? Nous le croyons.

En effet, il existe dans notre pays une industrie commerciale et agricole, qui commence à développer ses

marchés à l'intérieur et à l'extérieur. Les ouvriers agricoles ne sont plus rétribués en nature : ils exigent d'être payés en espèces.

Les impôts payés entrent dans la fixation des prix ; si on les augmente, on crée un malaise économique : il s'agit donc de trouver un impôt qui, sans épuiser la source des revenus du contribuable, tienne compte de ses dépenses et obligations personnelles pour sa conservation.

Le taux de l'impôt était supportable, et la loi avait imaginé de nombreuses déductions.

En 1921, cet impôt devient principal ; il remplace l'impôt sur la terre qui va être abandonné aux communes et départements, et celui sur les professions, qui sera aboli.

Le taux de l'impôt change, mais il commence à devenir lourd, et c'est surtout à cause de l'évaluation défectueuse des revenus.

Il n'existait pas de cadastre, et les commissionnaires étaient ou obligées de s'en rapporter aux déclarations des contribuables, ou de décider arbitrairement le revenu imposable.

C'est ce dernier parti qu'elles adoptèrent.

Au surplus, mieux que toutes les récriminations, les chiffres ont leur éloquence.

Ils accusèrent un rendement de l'impôt plus que médiocre.

Ainsi, pour l'exercice 1921-1922, on trouve 120 millions de levas aux prévisions, et 71.806.690 aux recouvrements.

On pouvait soutenir que c'était le premier exercice

d'application de la loi et qu'une plus longue expérience était nécessaire, comme cela a eu lieu en France.

Prenons l'exercice 1922-1923 : aux prévisions, 300 millions et, aux recouvrements, 204.137.418.

Pour les exercices 1923-1924 et 1924-1925, la différence devient inquiétante : aux prévisions, 300.000.000 (1923-1924), 235.000.000 (1924-1925 ; aux recouvrements, 103.474.331 (1923-1924), 84.205.332 (1924-1925).

Comment expliquer un pareil échec ?

A la mauvaise organisation de l'administration fiscale et aux manœuvres des groupements intéressés à l'abrogation de l'impôt.

« La défectueuse administration du fisc, a pu dire le professeur Stoïanoff, est mise au service de certaines personnes ou de certains groupes. »

Mais le législateur lui-même contribue à s'éloigner de la conception première de la loi de 1920.

En 1924, sous le gouvernement du professeur Tzan-koff, l'impôt foncier est rétabli et aggravé, nous l'avons vu.

On rétablit aussi l'impôt sur les rentes, les dividendes et coupons, l'impôt sur les traitements et salaires.

Le législateur renonce à frapper le revenu net et réel, en exemptant le loyer, quand le contribuable habite sa propre maison.

Ainsi donc, l'impôt sur le revenu global n'occupe plus qu'une place de second ordre : il sert à remplacer l'impôt sur les professions.

Le législateur de 1925 semble vouloir faire table rase. Il commence par abroger toutes les lois antérieures. Il établit l'impôt sur les revenus (société, professions),

puis il institue, à titre complémentaire, l'impôt sur le revenu global.

En France, l'impôt général sur le revenu comprend tous les profits en argent et en nature, après des déductions de dépenses nécessaires pour la production et la conservation du revenu, mais non pas pour son augmentation ou son perfectionnement.

Notre législateur s'est placé à un point de vue différent. Sans doute, il déduit, lui aussi, toutes les dépenses nécessaires à l'exercice de la profession, mais il étend singulièrement la notion de revenu non imposable, comme, par exemple, les indemnités des députés, des conseillers départementaux et communaux, etc., qui ne sont frappés par aucun impôt direct. Et puis il reconnaît comme dépenses à déduire tous les impôts, quels qu'ils soient, même l'impôt sur le revenu global, ce qui, d'après nous, constitue une dérogation aux principes de l'impôt.

Il applique rigoureusement le principe de non-imposition au titre de l'impôt sur le revenu global, des revenus qui sont déjà frappés : ainsi pour les coupons, titres, tantièmes alloués aux membres des conseils d'administration et de contrôle des sociétés et coopératives.

De même, notre législation prévoit de nombreuses déductions pour les entreprises industrielles et commerciales, ainsi pour l'achat de machines nouvelles, ce qui, pour le législateur français, constitue un emploi et non une charge du **revenu**.

Mais la principale différence de la législation bulgare d'avec la législation française, c'est qu'elle ne prend pas en considération les obligations personnelles du contribuable, comme les rentes payées à titre obligatoire, etc.

Or, l'impôt sur le revenu global est un impôt personnel. Il doit atteindre l'ensemble des revenus libres du contribuable destinés à ses besoins et à ceux de sa famille.

Par conséquent, la conception de cet impôt dans la loi de 1920, et ses modifications, ainsi que dans la loi de 1925, se présente comme une taxe supplémentaire sur l'ensemble des revenus nets quelle que soit leur provenance.

C'est là la grave lacune de la loi bulgare, car le revenu du contribuable n'est pas « subjectivisé ».

Il est vrai que le législateur bulgare a été bien avisé en ne percevant l'impôt qu'à partir d'un revenu de 100.000 levas ; de la sorte, l'arbitraire des agents du fisc est en quelque sorte localisée et ses conséquences sont moins graves, car les moyens de défense du contribuable riche sont évidemment plus grands que ceux d'un petit bourgeois ou d'un ouvrier.

On reprochera avec raison à la loi de 1925 d'avoir institué, sous la même rubrique, trois impôts qui n'ont rien de commun entre eux (impôt sur les sociétés, impôt sur les professions, impôt sur le revenu global.).

C'était compliquer la tâche des Commissions ordinaires et des agents du fisc, qui n'en avaient certes pas besoin.

Aussi, pour l'application de cette loi, une instruction générale d'administration est intervenue, le 14 novembre 1925. Mais un certain nombre de ses dispositions sont en contradiction formelle avec la loi, et de nombreuses

circulaires ministérielles ont été rédigées pour dégager la pensée du législateur et éclairer les contribuables.

Nous souhaitons que la mise en pratique de la loi mette en évidence ses lacunes, que nous avons signalées, en laissant au législateur de l'avenir le soin d'apporter un texte législatif en harmonie avec les besoins de l'Etat et l'avenir économique de notre pays.

Vu :

Le Doyen,

BERTHELEMY.

Le Président de la Thèse,

AFTALION.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

CHARLETY.

BIBLIOGRAPHIE

- JÈZE. — Cours élémentaire de science des finances.
- ALLIX. — Traité de science des finances.
- CAILLAUX. — Notre système d'impôts.
- G. MARTIN. — Les finances publiques de la France et la fortune privée.
- OZEROFF. — La science financière. Moscou. T. 1^{er}.
- STOÏANOFF. — La science financière. Sofia, 1926.
- BAÏNOFF. — L'imposition des sociétés en Bulgarie. Paris, 1925.
- HÉROÏN. — Les impôts directs en Bulgarie depuis l'affranchissement jusqu'en 1922. Paris, 1923.
- Journal des finances de Sofia*, années 1920 à 1927.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	5
--------------------	---

CHAPITRE I^{er}

Aperçu historique du système fiscal bulgare (impôts directs).	
a) Depuis l'affranchissement jusqu'en 1894	7
b) La période de la grande réforme fiscale	12
c) Le projet de réforme de 1912	16
d) Le projet de 1915	18

CHAPITRE II

L'introduction de l'impôt sur le revenu global par la loi du 22 juillet 1920 et ses modifications	21
a) La loi de 1920	24
Personnes assujetties à cet impôt	25
Personnes non assujetties à l'impôt	26
Quid pour les impôts ?	28
Mode de calcul de l'impôt	28
La déclaration	29
Les voies de recours	32
b) La loi de 1921	34
c) La loi de 1922	36
d) La loi de 1924	43

CHAPITRE III

Loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes et des sociétés	51
a) L'impôt sur les professions	51
Le taux de l'impôt	53
Exonérations établies	54
Précautions prises par le législateur pour le recouvrement de l'impôt	55
b) L'impôt sur les sociétés	56
Sociétés exemptées de l'impôt	57
Bases d'imposition des sociétés	57
c) L'impôt complémentaire sur le revenu global	61
La notion du revenu global familial	66
Tous les revenus sont-ils imposables ?	69
Quid pour les impôts d'Etat, les centimes additionnels et les impôts indirects ?	76

Quid pour les déficits d'exploitation ?	76
Autres dépenses considérées comme nécessaires par la loi.	77
Le contribuable célibataire est-il frappé d'une majoration à titre de pénalité ?	78
Dispositions générales pour la fixation de l'impôt	78
La commission ordinaire	81
La commission de contrôle	84
Le pourvoi en cassation	87
Perception de l'impôt et pénalités	87
Hypothèse où le contribuable n'a fourni aucune déclara- tion	88
Amendements apportés à la loi de 1925	91
Conclusion critique	92
BIBLIOGRAPHIE.	
BIBLIOGRAPHIE	107

